جامعة يحى فارس

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

عنوان المذكرة:

إعداد الميزانية المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي

دراسة حالة مجمع سونلغاز

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبتين:

- قيراط صارة
- مسعود ناصر خديجة

الأستاذ المشرف:

حناشي مصطفى

أعضاء اللجنة:

د/ بوعرار شمس الدين	**رئيسا**
أ/ حناشي مصطفى	**مشرفا ومقررا**
أ/ يوسف سعيدي أحمد	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2016/2015

ملخص :

إن عملية التجميع تهدف إلى إعطاء نظرة اقتصادية حقيقية لمجموعة الشركات المكونة للمجمع، فهي تهدف إلى إعطاء مسيري المجمع، ومديري الفروع وكما تعطي للمهتمين من المستثمرين والبنوك والمعلومات الحقيقية عن حجم المجمع، ومر دودية الشركات المكونة للمجمع وأهمية رؤوس الأموال الخاصة واستعمالاتها.

وبهذا فان الحسابات المجمعة تهدف الى تقديم الوضعية المالية للمجمع ككيان واحد، نظرا لأهميتها فان عملية التجميع للحسابات تتم معالجتها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IABS من خلال المعايير IAS27، IAS28 و IAS 31، هذه المعايير تطبق في مجال تهيئة وتقديم للقوائم المالية المجمعة لمجموعة المؤسسات او الفروع المراقبة من طرف الشركة الأم، وهي تطبق أيضا عند حساب قيمة المساهمات في الفروع، او في المؤسسات التي تكون فيها الرقابة متبادلة، وفي المؤسسات الشريكة بينها، هذه المعايير تتناول شروط وطرق التجميع.

إن إعداد حسابات مجمعة يشكل أحد المجالات الأكثر اهمية في تقنيات المحاسبة، وعلى هذا الأساس تم إدراج مجمع سونلغاز كمثال للدراسة التطبيقية، باعتباره مجمع جزائري ذا مكانة هامة في ميدان الطاقة. هذا المجمع إستطاع تقديم حساباته و قوائمه المالية المجمعة بشكل يطابق ويوافق التشريع الجزائري عامة والنظام المالي الجديد أساسا.

الكلمات المفتاحية:

- **التجميع المحاسبي:** هو تقنية محاسبية تستخدم في المجمعات من أجل تجميع ميزانيات الفروع
- **حقوق الملكية:** هي ذلك الجزء من ناتج التشغيل ربح أو خسارة ومن صافي أصول شركة تابعة والتي تتعلق بحقوق لا تمتلكها الشركة القابضة بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق إحدى الشركات التابعة للشركة القابضة.
- **القوائم المالية المجمعة:** عبارة عن البيانات المالية للمجموعة، يتم عرضها باعتبار المجموعة منشأة واحدة.
- **الشركة الأم:** هو مصطلح في علم الاقتصاد يعبر عن الشركة التي تمتلك أو تتحكم بشركة أو مجموعة شركات أخرى

Résumé

La consolidation vise à donner une image économique fidèle de l'ensemble des sociétés qui composent le groupe, elle fournit aux dirigeants du groupe, à ceux des sous groupes, ainsi qu'aux tiers intéressés (les investisseurs, les banquiers) une information sincère quant : au poids économique du groupe, à la rentabilité de l'ensemble du groupe et l'importance des capitaux propres mis en œuvre et leur emploi. Ainsi, les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique.

Vu son importance, la consolidation des comptes a été traitée par le bureau des normes comptables international **IASB** dans les normes **IAS 27**, **IAS 28**, **IAS 31**. Ces normes s'appliquent à la préparation et la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entités contrôlées par une société mère, elles doivent être appliquées à la comptabilisation des participations dans les filiales, dans les entités contrôlées conjointement et dans les entreprises associées, ces normes indiquent aussi les conditions, les procédures et les méthodes de consolidation.

L'élaboration des comptes consolidés constitue l'un des domaines les plus importants de la technique comptable, ces travaux étant réalisés à partir des comptes individuels. Ils sont établis comme s'il s'agissait d'une seule et même entreprise.

Il serait utile de citer l'exemple de **SONELGAZ** qui est un groupe Algérien dominant le marché de l'énergie, ce groupe a pu présenter des comptes et des états financiers consolidés. Ces états sont d'une telle conformité à la réglementation Algérienne généralement et aux SCF spécialement.

LES MOTS-CLES:

- **La consolidation**: c'est une Technique comptable utilisée dans les groupes afin de compiler les budgets branches
- **Les intérêts minoritaires**: est qu'une partie du résultat d'exploitation du profit ou de la perte et de l'actif net de la filiale et de la société concernant les droits ne sont pas détenus par la société holding, soit directement, soit indirectement par l'intermédiaire d'une société holding filiale entreprises
- **Les états financiers consolidés**: Sont les états financiers du Groupe. Il est affiché comme une installation de groupe unique
- **La société mère**: est un terme dans l'économie exprime la société qui possède ou contrôle la société ou d'autres sociétés du groupe

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الفهارس.....	I
فهرس المحتويات.....	II
فهرس الجداول.....	IV
فهرس الأشكال.....	IV
مقدمة عامة.....	أ- هـ
الفصل الأول **عموميات حول التجميع المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية المرتبطة به**	
تمهيد.....	07
المبحث الأول:ماهية مجمع الشركات.....	08
المطلب الأول: تعريف مجمع الشركات.....	08
المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات والرقابة داخله.....	10
المطلب الثالث: خصائص، مزايا وعيوب مجمع الشركات.....	14
المبحث الثاني: التجميع المحاسبي.....	19
المطلب الأول: ماهية التجميع المحاسبي.....	19
المطلب الثاني: اهمية القوائم المالية المجمعة	21
المطلب الثالث: تنظيم عملية تجميع القوائم المالية.....	22
المبحث الثالث: الميزانية المالية المجمعة.....	25
المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية.....	25
المطلب الثاني: مدخل للميزانية المالية المجمعة.....	27

المطلب الثالث:أهم الحسابات المترتبة عن إعداد الميزانية المجمعة وفقا للنظام المالي المحاسبي.....	29
خلاصة الفصل.....	32
الفصل الثاني: **التجميع المحاسبي للميزانية المالية لمجمع الشركات**	
تمهيد.....	34
المبحث الأول: نطاق التجميع.....	35
المطلب الأول: تحديد نسبة الرقابة.....	35
المطلب الثاني: تحديد نسبة الفائدة.....	39
المطلب الثالث: تحديد نطاق التجميع.....	40
المبحث الثاني: طرق التجميع المحاسبي.....	42
المطلب الأول: طريقة التجميع الكلي.....	42
المطلب الثاني : طريقة الإدماج النسبي	46
المطلب الثالث: طريقة الوضع في التكافؤ.....	48
المبحث الثالث : الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي	51
المطلب الأول: مقارنة الحسابات الداخلية.....	51
المطلب الثاني: معالجة الحسابات.....	53
المطلب الثالث: إقصاء العمليات البينية.....	54
خلاصة الفصل	58
الفصل الثالث **دراسة حالة تطبيقية لمجمع سونلغاز**	
تمهيد.....	60
المبحث الأول: تقديم مجمع سونلغاز	61
المطلب الأول: نظرة شاملة عن مجمع سونلغاز	61
المطلب الثاني: مهام مجمع سونلغاز	61

المطلب الثالث : التنظيم الداخلي لمجمع سونلغاز	63
المطلب الرابع : تقديم مديرية المالية و المحاسبة(DFC)	67
المبحث الثاني: تجميع حسابات مجمع الشركات.....	72
المطلب الأول: تحديد نطاق التجميع.....	72
المطلب الثاني: اختبار طريقة التجميع الملائمة بالنسبة لكل فرع.....	75
المطلب الثالث : مقارنة بين محيط و طرق التجميع المعتمدة في مجمع سونلغاز مع معايير المحاسبة الدولية	76
المبحث الثالث: عرض الميزانية المالية المجمعة.....	78
المطلب الأول : عمليات ما قبل التجميع	78
المطلب الثاني : تطبيق طريقة التجميع الكلي على ميزانيات الفروع	78
المطلب الثالث: تطبيق طريقة الوضع في التكافؤ	82
خلاصة الفصل	98
خاتمة عامة	100

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوانه	الصفحة
(1-1)	مقارنة بين الشركة التابعة ة الشركة الفرعية	12
(2-1)	نطاق القوائم المالية المدمجة حسب معايير المحاسبة الدولية	27
(3-1)	الميزانية المجمعة	28
(1-2)	علاقة نسبة التصويت بالرقابة	35
(2-2)	العلاقة بين نوع الرقابة و انتماء الشركات الى نطاق التجميع	40
(3-2)	كيفية إلغاء العمليات الداخلية (حقوق / ديون)	50
(1-3)	تحديد الفروع الداخلة و الخارجة في نطاق التجميع	73
(2-3)	طريقة التجميع المطبقة على كل فرع	75
(3-3)	مقارنة محيط و طرق التجميع المعتمدة لمجمع سونلغاز مع معايير المحاسبة الدولية	77
(4-3)	رؤوس أموال الفروع التي نسبة مساهمة الشركة الأم فيها اقل من 51%	80
(5-3)	قيمة حقوق الأقلية	81
(6-3)	الأموال الخاصة للفروع المطبق عليها طريقة التجميع بالوضع في التكافؤ	83
(7-3)	حساب حصة المؤسسة الأم من الأموال الخاصة في الفروع التي يطبق عليها طريقة التجميع بالوضع في التكافؤ	84
(8-3)	حساب فرق الوضع بالتكافؤ	85
(9-3)	جانب الأصول للميزانية المالية لمجمع سونلغاز	87
(10-3)	جانب الخصوم للميزانية المالية لمجمع سونلغاز	94

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوانه	الصفحة
(1-1)	المساهمة المباشرة	16
(2-1)	المساهمة الغير المباشرة	16
(3-1)	المساهمة المتبادلة	16
(4-1)	المساهمة المركبة	17
(5-1)	المساهمات الدائرية	17
(1-2)	الارتباط المباشر	36
(2-2)	الارتباط غير المباشر عبر سلسلة وحيدة (الرقابة المطلقة)	36
(3-2)	الارتباط غير المباشر عبر سلسلة وحيدة (دون رقابة مطلقة)	37
(4-2)	ارتباط عبر عدة سلاسل (رقابة مطلقة)	37
(5-2)	ارتباط عبر عدة سلاسل (تأثير هام)	38
(6-2)	الارتباط المتبادل مع الشركة الأم	38
(7-2)	الارتباط المستدير	39
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز	64
(2-3)	شكل مجمع سونلغاز	66
(3-3)	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة للمجمع	69
(4-3)	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة و التجميع	71

مقدمة عامة:

لقد شهد العالم في النصف الثاني من القرن العشرين تغيرات كبيرة، مست مختلف جوانب المحاسبة محدثة تطورات جذرية في الإطار الفكري للمحاسبة، وأسلوب ممارسة العمل المحاسبي والاستفادة من مخرجاته، إضافة إلى الفهم السليم للطبيعة المحاسبية، ودراستها.

في ظل هذه التطورات، ظهر ما يعرف بالتكتلات الاقتصادية التي صاحبها زيادة حدة المنافسة دون الإكتراث بالحدود الجغرافية، ما ساهم في تسهيل عملية تدفق السلع والخدمات، ورؤوس الأموال بين العديد من الدول تماشيا مع الظروف البيئية السائدة للاقتصاد العالمي، ما دفع بكثير من الدول إلى التوجه نحو تنظيم السياسة المحاسبية من خلال اتخاذ عدة إجراءات، أهمها تبني معايير المحاسبة الدولية التي تهدف أساسا إلى تحسين نوعية المعلومات المالية، إلى جانب بلوغ التوافق بين الدول في هذا المجال، فضلا عن إصدار معايير المراجعة الدولية. وهذا ما يفسر تغيير الفكر المحاسبي، الذي يعتبر المحاسبة مجرد أداة تسجيل، تبويب، وتلخيص عمليات المنشأة، باعتبارها نظام معلومات متكامل، ووسيلة لقياس وإيصال المعلومات المهمة عن نشاطات المنشأة.

وفي هذا السياق ظهرت المجمعات الاقتصادية أو مجمعات الشركات، المتشكلة من مجموعة شركات ترتبط فيما بينها اقتصاديا، قصد تحقيق منافع إقتصادية وإستراتيجية، اذ تعد ظاهرة معاصرة ذات أبعاد اقتصادية واسعة، ما يفسر سرعة حركاتها وإنتشارها، إذ أصبحت رمزا للحداثة الديناميكية.

وما يميز هذه المجمعات، العلاقات الوثيقة التي تربط بين الشركات المكونة للمجمع، بالإضافة إلى بنيتها الفريدة التي تتكون من الشركة الأم والشركات الفرعية أو التابعة لها، التي عادة ما تربطها ببعضها البعض روابط مالية.

ومع ظهور المجمعات أصبح لازما إيجاد تقنية محاسبية تسمح بتقديم الصورة الصادقة عن أداء المجمع ككل، على أساس أنه وحدة اقتصادية واحدة. بإعتبار أن المحاسبة تمثل المصدر الأساسي للمعلومات المالية عن أداء الشركات،

كما يعتمد إجراءات تنظيمية فعالة يتسنى بموجبها التصدي للتدفقات المالية التي تنشأ بين الأطراف التي تنتمي لمحيطه. ما أدى إلى ظهور ما يسمى بالقوائم المالية المجمعة، التي هي إنتاج تقنية التجميع المحاسبي، إذ تعتبر مخرجات النظم المحاسبية التي تختلف من دولة لأخرى، أي ما يعرف بالتنوع المحاسبي، و بالتالي إختلاف في تطبيق المفاهيم المحاسبية بما فيها تقنية التجميع المحاسبي لتعدد البدائل التي تتوفر عليها، ما تسبب في إعاقة الإستثمارات الدولية ، ما دفع بالدول الرائدة في مجال المحاسبة بالتوجه إلى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي أصبحت فيما بعد تسمى هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، التي أسند ت إليها مهمة وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS)، من أجل الوصول إلى نوع من التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، وقد شملت هذه المعايير عدة مفاهيم محاسبية، بما في ذلك التجميع المحاسبي، إذ قامت بوضع معايير خاصة به ساعدت على تسهيل المعالجة المحاسبية رغم كون المنشآت المنتمية تتعدى المحيط الإقليمي للشركة الأم التي تتولى عملية التجميع ، مثال ذلك الشركات المتعددة الجنسيات .

يعتبر مفهوم المجمع حديث النشأة في الجزائر، حيث أن الإقتصاد الجزائري قد شهد مرحلة انتقالية هامة، لقد سعت الجزائر في بداية التسعينات إلى تشجيع نشاط المجمعات عن طريق تنظيم سيرورتها، بدأ بالجانب التشريعي بوضع قوانين يسترشد بها متعلقة بشروط الإنشاء، ثم الجانب المحاسبي بإعداد مخطط محاسبي وطني خاص بالمجمع، والطرق المحاسبية المتبعة، وإجراءات المعالجة المحاسبية.

وبهدف إظهار صورة حقيقة وصحيحة عن الوضع الإقتصادي والذمة المالية للمجمعات، إستوجب القيام بإعداد قوائم مالية مجمعة (موحدة) قادرة على توفير كل المعلومات المطلوبة من قبل الأشخاص المهتمين بها. ومن بين هاته القوائم المالية المجمعة قائمة المركز المالي المجمعة أو ما يعرف بالميزانية المالية المجمعة وهي التي ستكون محورا لدراستنا.

* **اشكالية الدراسة:**

كيف يتم إعداد الميزانية المالية المجمعة من منظور معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي ؟

و يمكن تجزئة هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

1. ماذا نعني بالتجميع المحاسبي ؟
2. ما هي العناصر المكونة للميزانية المالية المجمعة؟
3. ما هو دور المعايير المحاسبية الدولية المرتبطة في التجميع المحاسبي؟

* **فرضيات الدراسة:**

للإجابة على مختلف التساؤلات التي قمنا بطرحها سوف نعتمد على إختبار الفرضيات التالية:

1) تجميع الحسابات هي تقنية محاسبة ذات وجهة نظر مالية، تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج مجمع الشركات المتكون من الشركة الأم والشركات التابعة لها.
2) أغلب الحسابات التي تظهر في الميزانية المالية المجمعة تختلف عن الحسابات الموجودة في ميزانيات الشركات التابعة.
3) وضعت معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع من أجل تسهيل عملية إعداد القوائم المالية المجمعة للمجمع، ولحل شتى مشاكل الإختلاف، بهدف تحقيق التوافق والتوحيد المحاسبي بين جميع الشركات.

* **أهداف الدراسة:**

كان هدفنا من إختيار هذا الموضوع، هو عدم تطرقنا في برامجنا الدراسية إلى النظام المحاسبي للمجمعات وسعيا منا لتنمية القدرة المعرفية والتعرف على اهم مراحل عمليات تجميع القوائم المالية المجمعة بتطبيقه في أرض الواقع، محاولين إزالة بعض الغموض عن هذا الموضوع، ويبقى باب الإجتهاد في دراسته مفتوحا نظرا لتعدد جوانبه وتبيانها.

* **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية دراستنا في إعتبارها حديثة نوعا ما في الجزائر، خاصة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS). وبالرغم من ان الجانب النظري للتجميع المحاسبي يبدو جليا، الا ان الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات يجدون صعوبات بالغة الأهمية في تطبيقه في الميدان .

* **المنهج المتبع و الأدوات المستخدمة:**

بغرض الوصول للإجابة على الإشكالية العامة وإختبار الفرضيات، إعتمدنا على منهج التحليل الإستنباطي، وكذا طريقة دراسة حالة عن طريق دراسة حالة تطبيقية لكيفية إعداد مجمع سونلغاز لقوائمه المالية المجمعة، مستعينين بذلك بأداة المحاسبة.

أما فيما يخص الأدوات المستخدمة فقد قمنا بإستخدام الرموز والنسب المالية، الجداول والأشكال البيانية.

* **الدراسات السابقة:**

نجد أنه من بين أهم الدراسات التي تناولت موضوع التجميع المحاسبي مايلي:

* **شعيب شنوف**، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، حالة (BP EXPLORATION LIMITED)، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006، بحيث يهدف هذا البحث إلى الوقوف على أهمية التوحيد والتوافق المحاسبين الدوليين ودوره في إعداد القوائم المالية المجمعة والتقارير المالية السنوية، فضلا عن الممارسة المحاسبية بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات .

* **مقدمي أحمد** ، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات، حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع : تحليل اقتصادي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2006/2005 يهدف الى استعراض الاجراءات العلمية الخاصة بالنظام المحاسبي و الجبائي للمجمع، والوقوف على سيرورة تطبيقها من الناحية النظرية ومدى تطبيقه على مستوى المجمعات الجزائرية.

* **خطة الدراسة:**

من أجل الإلمام بجوانب هذا الموضوع قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، بحيث إستهلينا الفصل الأول بتناول عموميات حول التجميع المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية المرتبطة به، الذي يعالج ماهية المجمعات ثم يتطرق إلى التجميع المحاسبي بعدها يشرح معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع المحاسبي، أما الفصل الثاني فسيتطرق إلى التجميع المحاسبي للميزانية المالية لمجمع الشركات والذي سنقدم من خلاله تحديد نطاق التجميع والطرق المعتمدة في تجميع الحسابات، ثم يعالج عملية إعداد الميزانية المالية المجمعة، وأخيرا الفصل الثالث الذي هو بمثابة الدراسة التطبيقية لمجمع سونلغاز والتي نبين من خلالها كيفية إعداد الميزانية المالية المجمعة.

تمهيد

تعد التطورات الأخيرة التي شهدها الإقتصاد العالمي محطة فاصلة، تجسدت في ظهور تنظيمات ضخمة، يمتد نشاطها إلى عدة دول، فظهرت الشركات المتعددة الجنسيات، وما لازمها من تدفق هائل في تكنولوجيا المعلومات، فمبدأها الأساسي يتمثل في تدويل نشاطها من خلال توسيع إستثماراتها داخليا، وخارجيا، الأمر الذي يقودها دائما إلى إيجاد شركات فرعية أخرى تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في بلوغ المشروع، وتحقيق الأهداف المسطرة، بشرط أن يكون على رأس الشركات التابعة شركة أم تتولى إصدار القرارات، وتسيير إدارة المجمع.

إن الدور الفعال الذي لعبه مجمع الشركات أدى بالدول المتقدمة إلى وضع إطار قانوني يعترف بها، ويضمن لها حقوقها وواجباتها من كل النواحي التشريعية، وبالخصوص من الناحية المحاسبية، إذ تم إدراج حسابات موحدة تجمع الشركة الأم وشركاتها التابعة عن طريق تبني تقنية التجميع المحاسبي التي ترتكز على إعداد حسابات مجمع الشركات على أساس أنها شركة واحدة، إذ أصبح إلزاميا تقديم قوائم مالية مجمعة تعطي نظرة شاملة عن كل شركات المجمع، بهدف الإفصاح عن المعلومات المالية بشفافية أكبر.

بالرغم من وجود هذه التقنية، إلا أن هذه الشركات عانت من مشاكل جمة في إعداد قوائمها المحاسبية، نظرا لإختلاف الأنظمة المحاسبية المطبقة في كل دولة، ما دفعها إلى السعي نحو التجميع المحاسبي للقوائم المالية، وهو ما جاءت به هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، إذ قامت بوضع معايير المحاسبة الدولية (IAS / IFRS)، للتقليل من الإختلافات والمشاكل المحاسبية.

وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية مجمع الشركات

المبحث الثاني: التجميع المحاسبي

المبحث الثالث: الميزانية المالية المجمّعة

المبحث الأول : ماهية مجمع الشركات

لقد أصبح من الصعب جدا إعطاء تعريف شامل وموحد للمجمعات بسبب تطورها السريع وتشعب العلاقات بين المؤسسات المكونة لها، فإن تسمية مجمع الشركات تطلق على مجموعة من المؤسسات مستقلة عن بعضها البعض تجمع بينها روابط مختلفة، تجعلها خاضعة لسيطرة واحدة منها تدعى الشركة الأم وهي مالكة لجميع المؤسسات الأخرى وتمارس نشاطها عن طريق فرض نوع من الرقابة على باقي مؤسسات المجمع.

المطلب الأول: تعريف مجمع الشركات

لقد عرف François Gorē[1]: مجمع الشركات على أنه مجموعة اقتصادية وتشريعية مكونة من شركة أم وشركاتها التابعة مع وجود خصائص تجمعهم:

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

ويمكن تقديم تعريف لمجمع الشركات من عدة نواحي كما يلي:

I. من الناحية الاقتصادية:

يعرف مجمع الشركات على أنه تلك المجموعة المتكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والاقتصادية لشركة أخرى تدعى الشركة الأم، هذه الشركة تضمن الإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة[2]

II. من الناحية القانونية:

لم يقم المشرع الجزائري بإعطاء تعريف صريح للمجمعات لكنه تطرق إليها من خلال عدة مواد في القانون التجاري الجزائري[3]:

المادة 729 من القانون التجاري تنص على: إذا كانت لشركة اكثر من 50%من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى، كما نصت المادة 731 من القانون التجاري على أنه: تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى إذا تم تطبيق الأحكام التالية:

[1]François Goré, Droit des affaires, Paris Montchrestien ,Tome 2, France 1999, p 475
[2]François Haffen, le contrôle des filiales dans la stratégie de groupe, Editions de l'Organisation, 1999, P 6.

[3] القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، جوان 2010، ص 220 على الموقع http://www.joradp.dz

- عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمالها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة.
- عندما تمتلك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب إتفاق مع باقي الشركاء الاخرين أو المساهمين على أن لا يخالف هذا الإتفاق مصالح الشركة.
- عندما تتحكم في الواقع، " بموجب حقوق التصويت التي تملكها" في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة.

تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40 % من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم اخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.

وتنص المادة 732 على أنه : تعتبر أية مساهمة، حتى ولو كانت اقل من 10 %، تحوزها شركة مراقبة، بأنها محيزة بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها.

كما نصت المادة 732 مكرر على أنه : عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى، بصفة غير مباشرة، لا يجوز لهذه الأخيرة إمتلاك أكثر من 50 % من رأسمال الشركة الأولى.

من شأن هذه النصوص القانونية تحديد مفهوم المجمع وحدوده بشكل دقيق حسب القانون التجاري.

III. من الناحية الجبائية:

لم يعترف التشريع الجبائي الجزائري بالمجمع إلا بصدور قانون المالية لسنة 1997 حيث عرفت المادة 14 من هذا القانون المجمع على أنه: كيان إقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم"، تحكم الأخرى المسماة " الأعضاء" تحت تبعيتها بإمتلاكها المباشر ل 90 % أو أكثر من الرأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون الرأس المال كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركة أو نسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم[1].

من خلال التعاريف السابقة يظهر أن: مجمع الشركات يمثل مجموعة إقتصادية وتشريعية مشكلة من شركة أم وشركاتها التابعة، الذي لكل واحدة منها شخصيتها المعنوية الخاصة بها، ولكنها موحدة فيما بينها بروابط، حيث أن الشركة الأم تسيطر على الشركات الأخرى، وتمارس رقابة على المجموعة[2].

[1] الأمر 96-31 ممضى في 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، المادة 14 الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،عدد 85، مؤرخة في 31 ديسمبر 1996، ص 20

[2] مقدمي احمد، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات-دراسة حالة مجمع صيدال- مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 8

المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات والرقابة داخله

أولا: مكونات مجمع الشركات

من خلال التعاريف التي تطرقنا إليها في المطلب السابق حول مجمع الشركات يتضح لنا أن مجمع الشركات مكون من الاطراف التالية:

I. الشركة الام (الشركة القابضة):

تعتبر الشركة الأم قمة هرم المجمع التي يرتكز عليها وتمارس رقابة على شركات أخرى تسمى شركاتها التابعة، كما أنها لا تمارس نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر دورها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات[1].

تعرف الشركة الأم على أنها البنية القانونية التي تجمع القدرة الإستراتيجية فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع[2].

كما عرفها الإقتصادي "عبد المجيد بوزيدي " على أنها[3]: عبارة عن شركة مالية تمتلك حصة هامة من رأسمال شركات تنشط في قطاع أو قطاعات متشابهة ولهذا فهي تمارس رقابة، تنسيق وتوجيه للنشاطات، وبالمقابل تشارك الشركة القابضة في تمويل شركاتها التابعة بزيادة رأسمالها أو إقتراضها بديون طويلة الأجل.

يتمثل دور الشركة القابضة في[4]:

- التنسيق بين مختلف الشركات التابعة
- تحديد الإستراتيجية العامة للمجمع
- تطوير سياسة تقنية تجارية ومالية موحدة لتحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة
- إدارة الممتلكات والمساهمات ومراقبة الشركات المقيمة والأجنبية.

من هنا يتضح لنا نشاط الشركات القابضة لم يعد مقتصرا على تسيير المساهمات المالية فقط، بل إمتد ليشمل عمليات الإدارة والتسيير وكذا توجيه النشاطات ومراقبتها.

[1] حروز ريمة، التجميع المحاسبي للقوائم المالية المجمعة في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص 10

[2] مقدمي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 9

[3] J.Y.Eglem et P.Gazil , la consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, édition vuibert,paris1984,p 26

[4] Francis Lefebvre, Mémento pratique fiscal 2000, édition Lefebvre, France 2000,p 64

II. الشركة التابعة:

الشركة التابعة هي الشركة التي يسيطر عليها من قبل الشركة الأم، على أن يكون رأسمالها على الأقل مكتسب بنسبة 50 % على الأقل، وهو ما يمكن لها من التحكم في التسيير والإدارة وممارسة الرقابة، وهذا لا يمنع من تميز الشركة التابعة بشخصية معنوية خاصة بها.

كما جاء في نص الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخ في 25 مارس 2009 المادة رقم 132-11: " الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة"[1].

في حالة وجود مساهمة تتراوح ما بين 10 % و50 % تعرف بالمساهمة بأنها **مساهمة بسيطة**، في حين أنه إذا إشترك مساهمان في إنشاء شركة بالتساوي (50% لكل شريك) وتعرف هذه الشركة بال**شركة المشتركة** عموما[2]، تعتبر الشركة تابعة لأخرى في الحالات الآتية[3]:

- عندما تراقب الشركة القابضة مجلس إدارة شركة أخرى تصبح هذه الأخيرة شركتها التابعة، يقصد بمصطلح الرقابة حق الشركة الأم فيما يتعلق بتعيين وعزل مدراء الشركة التابعة.
- عندما تملك شركة قابضة أكثر من نصف القيمة الاسمية للأسهم العادية لشركة أخرى هذه الأخيرة تصبح شركتها التابعة.
- إذا امتلكت الشركة التابعة شركة أخرى فان هذه الأخيرة تعتبر بدورها تابعة للشركة الأم.

ويجب التفرقة بين الشركات التابعة التي تتميز بشخصية معنوية خاصة بها والشركات الفرعية، بحيث أنه يمكن تعريف الشركة الفرعية على أنها: " وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات من حيث أنها لا تملك شخصية معنوية تميزها، وبذلك فهي لا تشكل هياكل قانونية مستقلة، كما أنها تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة وهذا لضمان سير النشاط وفقط، حتى أن محاسبة الشركة الفرعية تدرج مباشرة ضمن محاسبة الشركة الأم بصفة مباشرة [4]، ولتوضيح الفرق بين الشركات التابعة والفرعية نقوم بوضع الجدول التالي:

[1] الجريدة الرسمية رقم 19،المؤرخة في 25 مارس 2009، الجزائر، ص17

[2] http://www.juritravail.com/lexique/filiale.html

[3] اوماطة فريال، تقنية تجميع الحسابات، حالة الشركة القابضة سونطراك خدمات بترولية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع: نقود و مالية، جامعة الجزائر 2001-2002 ، ص 6

[4] Francis Lefebvre, op.cit,p 88

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

الشركة التابعة	الشركة الفرعية
• شخصية قانونية مميزة ومستقلة • دفع الضريبة على أرباح الشركات IBS • وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركة التابعة، لذا يدفع الرسم على القيمة المضافة TVA • توزيع الأرباح وحساب الرصيد الجبائي، وفرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الام . • لديها محاسبة خاصة بها.	• عدم وجود استقلالية قانونية • عدم فرض الضريبة على الشركات على النتيجة الإجمالية وإنما تحول إلى الشركة الأم. • عدم وجود صفقات قانونية بين الشركة الأم والشركة الفرعية، لذلك لا يدفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات • عدم توزيع النتيجة • محاسبتها تتم على مستوى الشركة الأم

المصدر: مقدمي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 6

ثانيا: الرقابة داخل المجّمع

I. تعريف الرقابة (السيطرة):

طبقا للفقرة الرابعة من المعيار الدولي السابع والعشرون فإنّ : " السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما من أجل الحصول على منافع من أنشطتها[1].

وفي نص المادة 5.132 من القرار المؤرخ في 23 رجب 1924 الموافق لـ 26 يوليو 2008 المحدّد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها : " تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته[2].

[1]Bian Friedrich et Laura Friedrich , Norme comptable internationale 27 (IAS 27) , États financier consolidés et individuels , le repère , Canada , 2009 , p 2 .

[2]القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 المحدّد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، 28 ربيع الأول 1430 الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 16.

إذن رقابة الشركة الأم تعني قدرتها على التحكم في السياسات التشغيلية والمالية لشركتها التابعة إذا كانت تملك مؤهلات لذلك، بهدف تحقيق منافع مختلفة من جرّاء النشاطات المختلفة التي تمارسها شركاتها التابعة ويفترض وجود مراقبة في الحالات الآتية[1]:

- **الحالة الأولى:**

عندما تمتلك الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال شركاتها التابعة الأخرى أكثر من نصف حقوق التصويت للشركة التابعة

- **الحالة الثانية:**

عندما تمتلك الشركة الأم نصف أو أقل من النصف في حقوق التصويت للشركة التابعة في حالات محدودة كالآتي:

- ✓ الحصول على أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب اتفاقية مستثمر اخر.
- ✓ التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة التابعة من خلال حكم قانوني أو اتفاقية.
- ✓ القدرة على تعيين أو إزاحة معظم أعضاء مجلس الإدارة والسيطرة على الشركة التابعة من خلال أغلبية الأعضاء المعينين في مجلس إدارة الشركة.
- ✓ القدرة على الاستحواذ على أغلبية الأصوات في إجتماعات مجلس الإدارة والسيطرة على هذه الشركة بموجب هذا التصويت.

II. أنواع الرقابة:

تنقسم أنواع الرقابة إلى خمسة أنواع نعرضها كما يلي:

1. الرقابة المطلقة (الحصرية):

تكون في حالة ما إذا كانت المؤسسة الأم تملك بشكل مباشر أو غير مباشر نسبة رقابة أكبر من 50 %، بمعنى أغلبية حقوق التصويت[2].

[1] الدكتور وليد ناجي الحيالي، درس حول معيار المحاسبة الدولي 27، البيانات المالية المجمعة والمنفصلة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية المدارة والاقتصاد، الدراسات العليا، ص 5

[2] François Engel et Fréderic Kletz, Cours de comptabilité générale, École de mines de Paris, Paris, France, 2007, p 186.

2. الرقابة المشتركة:

الرقابة المشتركة هي قسمة رقابة شركة تعمل بشكل مشترك من قبل عدد محدود من الشركاء أو المساهمين، لذلك فإنّ السياسات المالية والتشغيلية تنتج من إتفاقهم[1].

3. التأثير الملحوظ (النفوذ الملحوظ):

هو القدرة على المشاركة في السياسات المالية والتشغيلية للشركة دون ممارسة الرقابة. والتأثير الملحوظ على السياسات المالية والتشغيلية لشركة يفترض عندما يكون لدى الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر جزء على الأقل يساوي 20 % من حقوق التصويت لهذه الشركة[2].

4. الرقابة المباشرة:

تكون مباشرة عندما تملك الشركة الأم هي نفسها مساهمات في شركة أخرى

5. الرقابة غير المباشرة:

تكون غير مباشرة عندما شركة A تراقِب بشكل غير مباشر شركة C بوساطة شركة B مراقَبة مباشرة من قبل الشركة الأولى، والشركة الأم يمكن أن تملك عدّة فروع (رقابة مباشرة) أو فروع الشركات التابعة (رقابة غير مباشرة)[3].

المطلب الثالث: خصائص، مزايا وعيوب مجمع الشركات

أولا: خصائص مجمع الشركات

I. المجمع كوحدة اقتصادية:

يرتكز هدف إقامة مجمع على فكرة أساسية والتي هي فرض على الشركات " وحدة القرار " مع المحافظة على نوع من المرونة، إن وحدة القرار هذه والتي يرتكز عليها مفهوم المجمع تستوجب وجود علاقة تبعية بين وحدة القرار والشركات

[1]République Française, Instruction N° 08-017-M9, Les Comptes Consolidés Dans Les établissement publics nationaux , Texte publié au Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique , 03/04/2008 ,p 31.

[2] Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, comptabilité et audit manuel et applications ,$2^{ème}$ édition , DUNOD , Paris , France , 2009 , p 221.

[3]Stéphane Mercier, La législation comptable, edipro, Liège, Belgique, 2013, p 92-93

المختلفة المكونة للمجمع، هذه التبعية يمكن أن تأخذ أشكالا مختلفة[1]:

1. التبعية ذات الطابع المالي:

وهي ناجمة عن طريق الإمتلاك المباشر لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة، كما أن التبعية تنشأ بإمتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركة أو أكثر مراقبة وهي في نفس الوقت تراقب شركة أخرى .

2. التبعية ذات الطابع الإداري:

تنتج هذه التبعية عن طريق إمتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية، وفي بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة المالية، فمثلا بتوزيع أغلبية الأسهم على الأفراد (أسهم مملوكة من قبل مدخرين صغار هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية)، أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل مسؤوليات التسيير.

3. التبعية ذات الطابع التعاقدي:

تنتج هذه التبعية عن طريق إتفاقات مع الشركة (عقود التصرف المطلق الإلزامي ...) أو اتفاقات مع بعض المساهمين (إتفاقات التصويت، تعيين الأعضاء الإداريين ...)

هذا النوع من التبعية التعاقدية منتشر كثيرا في ألمانيا، كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية للشركة.

4. التبعية ذات الطابع الاقتصادي:

تنتج هذه التبعية في حالة شبه إحتكارية للمجمع أو في نشاط المقاولة من الباطن لشركة تعمل أساسا في المجمع.

II. المساهمة:

الخاصية الثانية لمجمع الشركات تتعلق بالمساهمة، والتي تحتمل إرادة انشاء روابط دائمة، وممارسة على الشركة التي يتحصل فيها على سندات المساهمة تأثير بهدف تحقيق مصالح [2]، ويمكن أن تأخذ المساهمة الأشكال التالية[3]:

1. مساهمات مباشرة Participations directes

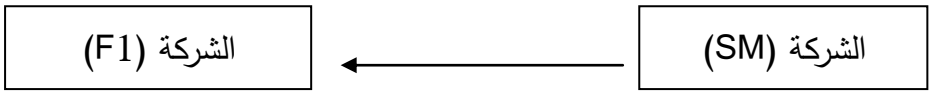
في هذه الحالة الشركة الأم (SM) تمتلك أسهم في الشركة (F1)، إذا الشركة (SM) تساهم بطريقة مباشرة في رأسمال الشركة (F1).

[1] اوماطة فريال، مرجع سبق ذكره، ص 19-20

[2] Benaibouche mohamed cid, comptabilité des sociétés, conforme aux normes du nouveau système, comptable et financier (SCF),OPU, 2010, p 83

[3] Christian et Christiane Raulet, Comptabilité des sociétés commerciales, 13ème éditions Dunod, France 2001, p 27

الشكل رقم (1-1): المساهمة المباشرة

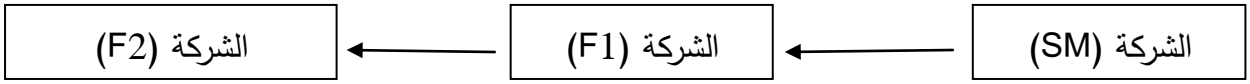


Source : Christian et Christiane Raulet , Comptabilité des sociétés commerciales , 13éme édition , dunod , France 2001 , p273

2. مساهمات غير مباشرة Participations indirectes

في هذه الحالة نجد أن الشركة الأم (SM) تملك أسهم في الشركة (F1)، وذلك باستحواذها على جزء هام من رأسمالها، في حين أن هذه الأخيرة، نجدها تملك أسهم في الشركة (F2)، (تعتبر بالنسبة للشركة (SM) مساهمة غير مباشرة.

الشكل(1-2) : المساهمة الغير مباشرة

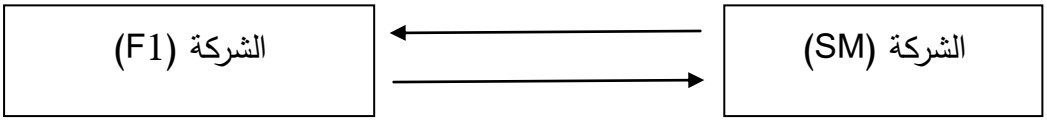


Source : Christian et Christiane raulet, op.cit, p 273

3. المساهمات المتبادلة: Participations croisée ou réciproques

في هذه الحالة نجد أن الشركة الأم (SM) تملك أسهم في الشركة (F1)، وهذه الأخيرة بدورها تملك أسهم في الشركة (SM)، وبالتالي كلاهما يتبادلان المساهمة، ولكن ليس شرطا أن تكون نسبة المساهمة أو تكون نسبة المساهمة أو الاستحواذ في رأس المال نفسها.

الشكل (1-3): المساهمة المتبادلة

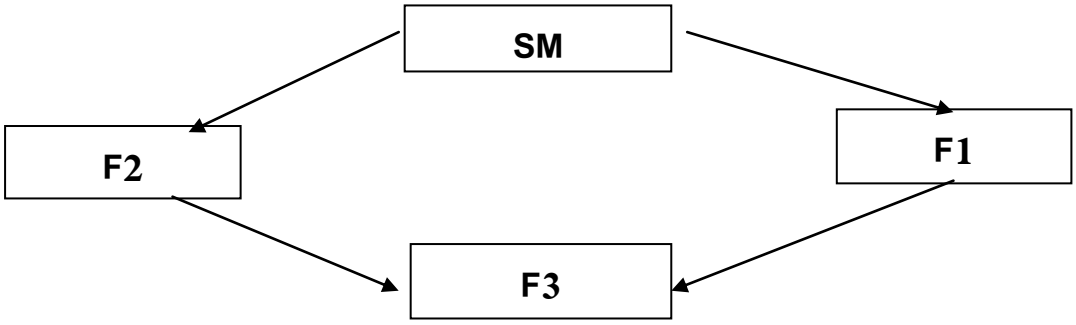


Source : Christian et Christiane raulet , op-cit , p 273

4. المساهمات المركبة (المعقدة) Participations complexes

يظهر هذا النوع من المساهمات عندما تمتلك الشركة اقساطا من رأسمال في عدة شركات بطريقة مباشرة وغير مباشرة .

الشكل(1-4): المساهمة المركبة

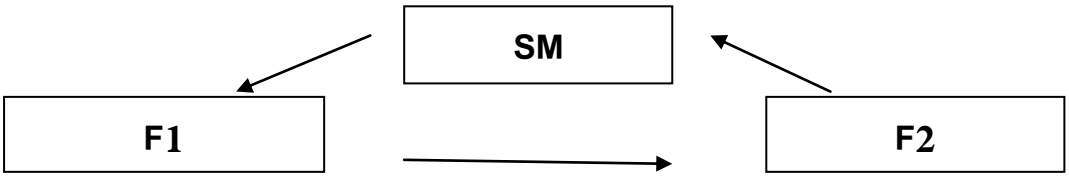


Source : Christian et Christiane Raulet, op-cit, P 274

5. المساهمة الدائرية Participations circulaires

تمثل مساهمة متتابعة في شكل دور مجموعة شركات تتكون من أكثر من شركتين

الشكل(1-5): المساهمات الدائرية



Source : Christian et Christiane Raulet, op.cit, P 274

ثانيا: مزايا وعيوب مجمع الشركات

I. المزايا:

لا يمكننا تحديد جميع الجوانب الإيجابية لمجمع الشركات وهذا يعود لتركيبته المعقدة والتحولات الدائمة والمختلفة التي تحدث فيه وفيما يلي نوجز أهم المزايا[1]:

- إشراك المستثمرين في تمويل المشاريع من دون تقاسم السلطة.
- ضمان تقسيم المخاطر
- ضمان تطوير الأنشطة والمشاريع

[1] Bruno bachy, Michel sion, analyse financière des comptes consolidés normes IFRS, 2 éme édition, paris 2009, p8

- تسهيل إقتناء الوحدات والتنازل عنها
- تسهيل التحالف بين المؤسسات
- إكتساب المجمع نظرة ثقة من قبل المتعاملين بمختلف أشكالهم بسبب حجمه ووسائله المتاحة.
- سهولة التسيير عند تعدد مراكز القرار مع وجود مركزية في تحديد الأهداف، فالإدارة العامة للمجمع تسطر الأهداف الواجب تحقيقها، وتترك الحرية لكل شركة تابعة في كيفية تحقيق تلك الأهداف.
- المجمع هو الوسيلة المفضلة لإجراء التركيز الصناعي للشركات، فهو يسمح بتوظيف وتجميع الوسائل التي لا يمكن أن تجمعها أي مؤسسة لوحدها.

II. العيوب:

تتمثل عيوب تكوين الشركات في شكل مجمعات:

1. وضعية مساهمي الأقلية:

إن عدم التوازن داخل الشركات المسيطرة يحدث تغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة في الشركات التابعة لها، لأن إتخاذ القرار يعود لمساهمي الأغلبية الذين يسيطرون على السياسة العامة للمجمع، وعلى هذا الأساس لا يمكن لمساهمي الأقلية تغيير القرارات المتخذة[1].

ولتوضيح ذلك، فالشركة الأم (مساهمي الأغلبية) يمكنها تعويض الخسائر المحققة في إحدى شركاتها التابعة عن طريق تحقيق أرباح مضاعفة من خلال شركة تابعة اخرى، حيث لا يمكن أن يستفيد مساهمي الأقلية من هذه العملية لعدم إمتلاكهم فوائد وأرباح في شركات أخرى[2]، وهذا فيه خرق لقانون الشركات الذي يفرض مبدأ تساوي المساهمين في الحقوق والواجبات بحسب مساهمتهم وبدون تعسف في إستخدام السلطة.

2. وضعية اصحاب الحقوق:

إن مبدأ استقلالية الشخصية المعنوية لكل شركة في المجمع، يمكن أن يضر بأصحاب الحقوق نظرا لعدم إدراكهم للحجم المالي الحقيقي لمديونيتهم، وهذا عن طريق قيام الشركات التابعة لنفس المجمع بعملية تحويل الذمم[3].

وهنا يجد اصحاب الحقوق انفسهم امام شركة غير قادرة على دفع مستحقاتهم.

[1] مقدمي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 30
[2] اوماطة فريال، مرجع سبق ذكره، ص 27
[3] حروز ريمة، مرجع سبق ذكره، ص 27

3. وضعية العمال:

قد يضيع عمال المجمع بعض الأحكام والتدابير التي تحفظ حقوقهم، حيث يمكن أن يوظفوا في شركة تابعة أقل مزايا من الشركة التي كانوا يعملون فيها جراء تحويلاتهم إليها، فتصبح حياتهم العملية أكثر صعوبة جراء التغيرات وعدم الإستقرار في مكان واحد ويحرمهم ربما من الإستفادة من ميزة الإقليمية في العمل[1].

المبحث الثاني: التجميع المحاسبي

يتكون مجمع الشركات من شركة الأم وشركات أخرى تابعة مستقلة فيما بينها من الناحية القانونية ومرتبطة من الناحية الاقتصادية، هذه الخاصية جعلت من الحسابات الفردية لكل شركة مكونة لا تعبر عن الصورة الصادقة لكل المجوعة ولهذا السبب تم إستخدام تقنية محاسبية تأخذ بعين الإعتبار كل النتائج المحققة بطريقة موحدة عن طريق تقديم قوائم مالية مجمعة.

المطلب الأول: ماهية التجميع المحاسبي

إن تميز مجمع الشركات بوحدة اقتصادية تربط شركات تتمتع كل منها بشخصية مستقلة كان سببا في إستخدام تقنية محاسبية تترجم هذه الظاهرة، وهذا عن طريق إعداد قوائم مالية لمجموعة من الشركات كما لو كانت شركة واحدة ويهدف إلى إظهار ثروة هذه المجموعة.

أولا: نبذة تاريخية عن التجميع المحاسبي في الجزائر

تعتبر هذه التقنية حديثة النشأة، نظرا للتطورات المختلفة التي شهدها الاقتصاد الجزائري، ولم تظهر النصوص القانونية الخاصة بالتجميع إلا حديثا، حيث ظلت الشركات الجزائرية تعد وتقدم حسابات فردية بالرغم من وجود بعض منها على رأس مجموعة من المؤسسات[2]، إلى أن ظهر أول نص موضوعه تجميع الحسابات في 1999/12/9 وهو الأمر رقم 27/96 والذي يعدل ويتمم الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري، حيث جاء في هذا الأمر مفهوم الرقابة وحدد فيه من يجبر على تقديم الحسابات المدمجة[3].

كما نشر في الجريدة الرسمية رقم 87 الصادرة في 1999/11/29 قرار يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات المدمجة، وتطرق هذا القرار إلى أساليب التجميع ومجال تطبيقها، كما جاء في الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخة في

[1] مقدمي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 31
[2] مقدمي احمد، مرجع سبق ذكره، ص 34
[3] Mabrouk Hocine, code de commerce, édition dahleb, Algérie, 1999, p342

1999/12/22 قرار يتضمن توافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع ثم فتح الحسابات الخاصة بالحسابات المجمعة كما قدم جميع الجداول الخاصة بالبيانات المجمعة[1].

وأخيرا صاحبه في الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25 قرار يتعلق بتنظيم الحسابات المجمعة والكيانات بصفة عامة ومن خلاله تم التطرق إلى سيرورة الحسابات المجمعة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يخدم إلى حد يعيد المبادئ العامة للتجميع المتعارف عليها علميا مما يجعلنا نفسر أن الجزائر قد خطت خطوة كبيرة نحو تفعيل الإجراءات العامة المتعلقة بالتوحيد المحاسبي.

ثانيا: تعريف التجميع المحاسبي

"التجميع المحاسبي هو عبارة عن وسيلة من وسائل التسيير الضرورية للمجمع وهو عنصر ذو فائدة كبيرة بالنسبة للمعلومة الخارجية"[2].

كما يعتبر البعض التجميع المحاسبي عبارة عن: نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة، أيا كان نوع القطاع الذي تنتمي اليه[3].

حسب Tayeb Zitoun فإن: التجميع المحاسبي يتمثل في تجميع الحسابات السنوية لعدة شركات لا تحمل نفس الشخصية المعنوية ولكنها تربط فيما بينها وحدة إقتصادية ومالية ويهدف إلى إعطاء الصورة الصادقة والكاملة للوضعية المالية للمجمع"[4].

ويعرف تجميع القوائم المالية على أنه "جمع أصول وإلتزامات، إيرادات ومصاريف الشركة القابضة والتابعة، وتجدر الإشارة إلى أن إمتلاك الشركة القابضة لأغلبية أسهم الشركة التابعة لا يعني عدم قيام هذه الأخيرة بإعداد قوائمها المالية الخاصة بها"[5].

وترتكز عملية التجميع أساسا على تجميع القوائم المالية للمؤسسة الأم وباقي الفروع وذلك بعد القيام بمجموعة من التعديلات التي سنتطرق اليها لاحقا، حيث يتم احلال قيمة سندات المساهمة المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بمجموع أصول وخصوم الفروع[6].

ولكي نحدد مفهوم التجميع بدقة يجب أن نتطرق إلى مفهومين اخرين هما[7]:

---

[1] اوماطة فريال، مرجع سبق ذكره، ص 16

[2] José Destours et Thierruy Cuyanbèren, Comptabilité et gestion des sociétés, édition Lacost, France 1998, p240

[3] مداني بلغيث، اهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص.72

[4] Tayeb Zitoun, Comptabilité des sociétés, édition Berti, Alger 2003, p 61.

[5] سوسة بدر الدين، توحيد القوائم المالية وتدقيقها، دراسة حالة شركة تسيير مساهمات الدولة للغرب SGP EL OUSET، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار عنابة، 2010-2011، ص 17.

[6] Josette et Max Peyrard, Dictionnaire de la finance 2eme édition, paris, librairie Vuibert, Novembre 2001, p 65.

[7] سوسة بدر الدين، مرجع سبق ذكره، ص17

I. تراكم الحسابات:

الحسابات المتراكمة هي عملية جمع قوائم مالية مجموعة بمجموعة لكل من الوحدات التي تكون نفس المؤسسة

II. جمع الحسابات:

تتمثل هذه العملية في جمع العديد من القوائم المالية مجموعة بمجموعة لمؤسسات من نفس القطاع أو النشاط الاقتصادية ويتم تسجيل العمليات بين الوحدات في حسابات الإرتباطات التي يتم حذفها لاحقا خلال إعداد القوائم المالية المتراكمة.

المطلب الثاني: أهمية القوائم المالية المجمعة

تظهر في أصول القوائم المالية الفردية للشركة الأم سندات التابعة لها، وكل من هذه الأسهم يعبر عن رأس مال الشركة التابعة، فالمركز المالي لهذه الشركات لا يمكن التعبير عنه بصفة شاملة بواسطة هذه الأسهم بمفردها[1].

إن الحسابات الموحدة تعطي معلومات أكثر دقة وأكثر شمولية على مجموع شركات المجمع حيث تتضمن القوائم المالية المجمعة معلومات حول ثروة الشركات ومركزها المالي ونتائج نشاطاتها، وفي ما يلي المعلومات التي يمكن أن تقدمها القوائم المالية المجمعة[2].

1. الممتلكات:

تعطي القوائم المالية المجمعة معلومات حول الممتلكات التي يسيرها المجمع، ويمكن أن تكون هذه الممتلكات مصانع، عقارات، معدات، أو أصول مالية فهذه المعلومات لا يمكن الإفصاح عنها بواسطة القوائم المالية للشركة الأم التي تتضمن سندات المساهمة المسجلة بتكلفة الحيازة.

2. الوضعية المالية:

تتضمن القوائم المالية الفردية للشركة الأم كافة الديون والحسابات المدينة تجاه الغير من خارج المجمع، كما يتم الافصاح بنفس الطريقة على الديون والحسابات المدينة تجاه فروع المجمع.

[1] حروز ريمة، مرجع سبق ذكره، ص 42

[2] François COLINET et Simon PAOLI, Pratique des comptes consolidés, 5ème édition, Paris, DUNOD, 2008, P 48

أما القوائم المالية المجمعة فلا تظهر إلا الديون والحسابات المدينة الحقيقية إتجاه الغير لأنه تم إلغاء الديون والحسابات المدينة تجاه الفروع، إن هذه الطريقة في الإفصاح عن القوائم المالية المجمعة أكثر وضوح حيث أنها تعطي للمستثمرين والمقرضين صورة أوضح عن الوضعية المالية للمجمع، ذلك أن الوضعية المالية للمؤسسة الأم يمكن أن تكون جيدة بالرغم من أن درجة الإستدانة للمجمع تكون كبيرة، وعلى عكس ذلك يمكن أن تكون الوضعية المالية للمؤسسة الأم سيئة، أما الوضعية المالية للمجمع مقبولة.

3. نتائج النشاطات:

تسمح القوائم المالية المجمعة بإظهار إجمالي رقم الأعمال والنتائج المحققة من طرف المجمع مع الإفصاح على مساهمة كل شركة في هذه النتائج سوآءا كانت خسارة أو أرباح موزعة أو محتفظ بها في الإحتياطات حيث أن القوائم المالية للشركة الأم لا تفصح إلا على:

- النتيجة الصافية لنشاطها.
- أرباح الفروع نتائج السنوات الفارطة.
- مؤونات تدني قيمة الفروع الخاسرة.

من جهة أخرى يمكن للمجمع شراء أسهم شركات أخرى من أجل الحصول على السيطرة بالأغلبية فاذا كان سعر الشراء مرتفع ويفوق حصة المجمع في رأس مال هذه الشركات فالقوائم المالية الموحدة ستبين ما إذا كان إستثمار المجمع في شراء هذه الأسهم يتوافق مع القدرات المالية للمجمع ونتائجه، وأخيرا فإن التنازل على عناصر الأصول بين شركات نفس المجمع يسمح بتحقيق فوائض قيمة أرباح لا يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الموحدة، فالإفصاح عن بعض هذه المعلومات وعدم الإفصاح عن البعض الاخر في القوائم المالية المجمعة يسمح بقياس أداء المجمع التنبؤ بالمستقبل كما يسمح بقياس أداء كل فرع مع إظهار مؤشرات التسيير للفروع وذلك من جهة نظر المجمع كما تمكن القوائم المالية المجمعة من إظهار توجهات المجمع[1].

المطلب الثالث: تنظيم عملية تجميع القوائم المالية

إن نجاح عملية تجميع القوائم المالية يتوقف على وضع نظام محكم بصفة مسبقة ويتم ذلك من خلال تشخيص حالة المجمع أولا، ثم تحديد أهدافه وتقييم امكانياته ومن ثم تنظيم عملية التجميع وذلك باتباع الاجراءات التالية[2]:

[1] سوسة بدر الدين، مرجع سبق ذكره، ص 18

[2] José Destours et Thierruy Cuyanbèren,op.cit , p 251

1. تقييم الهيكل التنظيمي:

يتم تقييم مدى قدرة نظام المجمع على توحيد القوائم المالية حيث وكما تم ذكره سابقا فإن عملية التجميع تحتاج إلى تنظيم محكم لمختلف المراحل مع تحديد دقيق للمهام.

ويتم أساسا تقييم نظم المعلومات المحاسبية الموجودة على مستوى المجمع الفروع حيث يتم تقييم مدى قدرتها على إنتاج معلومات موثوقة في ظروف حسنة وذات مصداقية عالية وفي اجال مقبولة، حيث يمكن إكتشاف أنه:

- لا يمكن لبعض الفروع أن تزودنا بمعلومات موثوقة.
- لا يمكن لبعض الفروع أن تزودنا بمعلومات في الاجال المحددة.

ومن ثمة يمكن إقتراح إتخاذ إجراءات تنظيمية من أجل تحسين أداء الفروع في إنتاج المعلومات.

2. تقييم تنظيم مصلحة التجميع:

إن مصلحة التجميع تلعب دورا مهما من خلال كل مراحل هذه العملية وعليه يتعين على إدارة المجمع أن تعين مسؤولا على هذه المصلحة مع تحديد مجالات تدخله ومسؤولياته ويمكن حصر مهام مصلحة التجميع في ما يلي:

- إعداد هيكل تنظيمي للمجمع.
- تحديد نطاق التجميع.
- تحديد قواعد ومبادئ التجميع والمخطط المحاسبي للمجمع.
- نشر كل الاجراءات { دليل اجراءات التجميع}.
- إعداد رزنامة دقيقة لعمليات التجميع ومتابعة تطبيقها من طرف الفروع.
- إعداد كشوف دورية {شهر، ثلاثي، سداسي، سنة} لتجميع كل فرع ليقوم هذا الأخير بملئه وإرجاعه إلى إدارة المجمع خلال اجال محددة.

3. تقييم الموارد البشرية:

تظهر الحاجة إلى تقييم الموارد البشرية كونها من أهم الركائز التي تقوم عليها عملية تجميع القوائم المالية لأن هذه العملية تتطلب مجموعة من المهارات والقدرات الذاتية والتحكم في الميكنزمات والتقنيات الخاصة بالتوحيد، وعليه يجب القيام بجرد كل المهارات الموجودة في المجمع، إن خصوصية وتعقيد بعض العمليات المتعلقة بتوحيد القوائم المالية تمثل عوامل خطر مهمة تستوجب التأكد من أن التدخلات التي يقوم بها المحاسبين على مستوى الكيان تتم وفق المستوى المطلوب

ويجب كذلك القيام بعمليات التكوين المستمر والتأكد من إيصال المعلومات الضرورية وفي هذا الصدد يجب تكوين القائمين على ملئ مختلف الكشوفات وإعلامهم بالأهداف المسطرة. كما يجب تنظيم إجتماعات دورية تهدف إلى:

- التذكير بالقواعد المتبناة في تجميع القوائم المالية.
- التدرب على أمثلة.
- تقديم كشوفات التوحيد التي سيتم ملؤها.

4. تقييم الامكانيات المادية:

تشمل هذه العملية تقييم الإمكانيات المادية التي يتوفر عليها المجمع من أجهزة إعلام الي وبرامج معلوماتية قوية ذات كفاءة عالية، ويتم خلال هذه المرحلة جرد دقيق لهذه الإمكانيات وتحديد نقاط الضعف من أجل تداركها حيث أن الهدف منها جمع كل الإمكانيات اللازمة من أجل عملية توحيد القوائم المالية وتوفير أحسن الظروف لإنجاز هذه العملية، يجب تقييم القدرات على معالجة المعلومات تقييم الإمكانيات، كما يجب تحديد الإمكانيات الواجب إستخدامها من جمع المعلومات ومعالجتها بهدف إستعمالها خلال عملية التوحيد إن إستخدام الإعلام الالي خلال عملية التوحيد يؤدي حتما إلى الحصول على معلومات أكثر دقة وفي أقرب الآجال خاصة إذا كان حجم المعلومات معتبرا.

المبحث الثالث: الميزانية المالية المجمّعة

ذكرنا في المبحث السابق بأنّه يجب على الشركة القابضة إعداد قوائم مالية موحدة للإفصاح عن المركز المالي وعن نتائج العمليات للشركة القابضة والشركات التابعة لها كما لو كانوا وحدة محاسبية مستقلة، وقمنا بذكر أنواع هذه القوائم المالية الموحدّة، وسنخصّص الآن هذا المبحث لنوع واحد منها وهو **الميزانية المالية المجمّعة** حيث تقوم المؤسسة الأم بإعدادها في نهاية كل سنة مالية.

المطلب الأول: المعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة

أولا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 البيانات المالية المجمعة والمنفصلة

I. نطاق المعيار:

يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 إعداد وعرض القوائم المالية المدمجة للشركة القابضة وشركاتها التابعة وكذلك إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة التي تسيطر على شركات تابعة، أو لديها شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، كما أن الإطار العام لإعداد البيانات المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية[1].

II. هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى ان يتم عرض البيانات المالية على أساس جوهرها الاقتصادي وليس شكلها القانوني، وهذا ما ورد في خاصية(الجوهر فوق الشكل) والتي تعتبر خاصية فرعية من خصائص موثوقية البيانات المالية والتي تعزز من جودة المعلومات المحاسبية لذلك يتم إعداد القوائم المالية الموحدة بناءا على هذه الخاصية[2]

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 عن الاستثمارات في الشركات الزميلة

I. نطاق المعيار:

محاسبة الإستثمار في المنشآت الحليفة أو كما يصح تسميتها المنشآت الزميلة بحيث تعرف المنشاة الزميلة بأنها منشأة تمارس تأثير مهم فهي ليست منشأة تابعة أو مشروعا مشتركا للمستثمر، كما عرف التأثير المهم على انه القدرة على

[1] حمدان مؤمون، معايير المحاسبة الدولية، دورة معايير المحاسبة الدولية،2009، سوريا، ص 35
[2] محمد ابو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية، دار وائل عمان- الاردن،2008 ص 425

المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والمستقبلية للشركة دون أن يكون هناك تحكم بهذه السياسات[1].

II. هدف المعيار

ويهدف المعيار إلى بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وتوفير المعلومات المحاسبية لمستخدمي المعلومات المحاسبية بخصوص حصة المنشاة المستثمرة في نتائج عمليات وصافي أصول الشركة المستثمر بها (الزميلة)[2]

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 مساهمات في المشاريع المشتركة

يعالج هذا المعيار موضوع (المساهمة) الإستثمار في المشاريع المشتركة بشكل منفصل عن المساهمات الاخرى، سوآءا كانت مساهمات في الشركات التابعة أو الحليفة، حيث يعتبر المشروع المشترك (المؤسسة المشتركة) إتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للسيطرة (رقابة) مزدوجة (مشتركة).

I. نطاق المعيار:

ينطبق هذا المعيار على محاسبة الحصص (مساهمات) في المشاريع المشتركة واعداد التقارير المالية حول اصول، خصوم، ايرادات، ومصاريف المشاريع المشتركة في القوائم المالية للمشاركين والمستثمرين في المشاريع المشتركة، مهما كانت التنظيمات أو الأشكال التي يحسبها تسيير أنشطة المشاريع المشتركة[3] .

II. هدف المعيار:

يهدف المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للحصص في المشاريع المشتركة في دفاتر كل طرف مشارك في ذلك المشروع، والطرف المشارك في مشروع مشترك هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك[4]، كما يبين المعيار متطلبات الافصاح في البيانات المالية (القوائم المالية) لكل طرف مشارك.

[1] منير سلامي، القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة 2009-2010، ص 99

[2] Fr.calameo.com/books/00030798255f61c8dc70e

[3] منير سلامي، مرجع سبق ذكره، ص 100

[4] Fr.calameo.com/books/00030798255f61c8dc70e

الجدول رقم (1-2): نطاق القوائم المالية المدمجة حسب معايير المحاسبة الدولية

المعيار	IAS27	IAS28	IAS31
الهدف	الوحدات المراقبة	الشركات الزميلة	المشروعات المشتركة
التسمية الجارية	الشركات التابعة	المساهمات	الشركات المشتركة
نوع الرقابة	الرقابة (السيطرة)	التأثير الملحوظ	الرقابة (السيطرة) المشتركة
التعريف	هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما للحصول على منافع من أنشطتها.	هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها ولكن لا تصل تلك القدرة الى درجة الرقابة أو الرقابة المشتركة.	هي المشاركة بموجب اتفاق تعاقدي، وتوجه الرقابة المشتركة فقط عندما تتطلب قرارات التشغيل والقرارات المالية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط الموافقة بالإجماع من الشركاء.
الرقابة أو النفوذ المفترض	امتلاك الشركة الام بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال الشركات التابعة، ما يزيد عن 50% من حقوق التصويت لمنشأة ما.	المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت.	

Source : Fr.calameo.com/books/00030798255f61c8dc70e

المطلب الثاني: مدخل للميزانية المالية المجمّعة

الميزانية المالية الموحّدة هي الميزانية المالية المجمّعة لكل من الشركة الأم وشركاتها التابعة التي تخضع لرقابتها[1]، كما تعرف على انها: الميزانية المالية لمؤسستين أو أكثر يسيطر عليها مستثمر واحد، بمعنى اخر تعرض الميزانية المالية المجمعة معلومات عن المؤسسات الخاضعة لسيطرة مستثمر مفرد كما لو كانت هذه المؤسسات مؤسسة واحدة وتستثني معلومات مالية عن المستثمر المسيطر[2].

[1] James D. Stice and Earl K. Stice , Intermediate Accounting , South-Western , canada , 2013 , p 32.
[2] Grégory Heem, lire les états financiers en IFRS, Editions d'Organisation, 2004, page 178

الميزانية المالية المجمعة هي: وثيقة موجزة ترد على الهدف التاريخي المتمثل في عرض الأصول وخصوم مجموعة الشركات المكونة للمجمع في نطاق التجميع، وهي أداة للمعلومات الأولية للمستثمرين[1]، ويظهر النموذج العام للميزانية المجمّعة على النحو التالي:

جدول رقم (1-3) : الميزانية المجمّعة

الأصـــــــــــول	الخصـــــــــــوم
الأصـول الثـابتـة	**الأمـوال الخـاصـة**
فـارق الاقتناء *	رأس المال
التثبيتات المعنوية	العلاوات
التثبيتات المادية	الاحتياطات
التثبيتات المالية	فارق إعادة التقييم
الأسهم الموضوعة في التكافؤ*	فرق التحـويـل *
الأصـول المتداولـة	نتيجة السنة المالية*
مخزونات	**فوائـد الأقلية** *
حقوق الزبائن والحسابات الملحقة	مؤونات المخاطر والأعباء
حقوق أخرى	**الـديـــون**
القيم المنقولة للتوظيف	قروض و ديون مالية
المتاحات النقدية	الموردون والحسابات الملحقة
حسابات التسوية وما شابهها	ديون أخرى
	حسابات التسوية وما شابهها

Source: AkimA.Taïrou, Analyse et décisions financières, Harmattan, France, 2006, p 22.

[1]Grégory Heem, op cit, p 179

*تمثّل أهم العناصر الخاصة بعملية التجميع المحاسبي للميزانيات ، وسنتطرق لكل عنصر منها على حدى في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: أهمّ الحسابات المترتّبة عن إعداد الميزانية المجمّعة وفقا للنظام المالي المحاسبي

بعد قيامنا بعرض النموذج العام للميزانية المالية المجمّعة سنقوم الآن بتقديم شرح موجز لأهم الحسابات المرتبطة بالتجميع من خلال الفرعين التاليين:

أولا: أهمّ حسابات الأصول المترتّبة عن تجميع الميزانيات

وتتمثل هذه الحسابات في كل من فرق التجميع الأوّلي والأسهم الموضوعة في التكافؤ بحيث:

I. فرق التجميع الأوّلي:

يعرف بأنّه الفرق بين سعر اقتناء الأسهم والحصّة المناظرة من الأموال الخاصة.[1] ويتكون فرق التجميع الأوّلي من عنصرين يتمّ معالجتهما باختلاف وهما:

1. فارق التقييم:

هو الفرق بين قيمة المدخلات في الميزانية المجمّعة والقيمة المحاسبية لنفس العناصر في ميزانية الشركة المراقَبة، ويأتي من خلال إعادة تقييم مختلف عناصر ميزانية الشركة الفرعية من أجل تحديد سعر الاقتناء.[2]

2. فارق الاقتناء:

عند اقتناء شركة تابعة غالبا ما تدفع الشركة الأم سعر أكبر من قيمة الأموال الخاصة للمؤسسة المستهدفة، السعر الإضافي الذي يدفع يسمى " فارق الاقتناءécart d'acquisition " (survaleurأوgoodwill) ، حيث يعرف فارق الإقتناء بأنّه: " الفرق بين تكلفة الإستحواذ على الأسهم وتقييم إجمالي الأصول والخصوم المحدّدة في تاريخ الاقتناء[3]، بحيث إذا كان فارق الإقتناء موجبا فهو يمثل علاوة تدفع من قبل الشركة الأم مقابل الحصول على مزايا مختلفة، ويسجّل في الأصول الثابتة، أمّا إذا كان سالبا فيدرج في حساب النتيجة[4].

ويمكن حساب فارق الاقتناء انطلاقا من المعادلة التالية[5]:

[1]Allen White, La consolidation directe,4ème édition, de Boeck, Belgique, Bruxelles, 2003, p 142.
[2]François Engel et Fréderic Kletz , op cit , p 190.
[3]Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse , op cit , p 286.
[4]François Engel et Fréderic Kletz, op cit , p 191.
[5]Jacques Richard et Christine Collette , Comptabilité Générale système français et normes IFRS , 8ème édition , DUNOD , Paris , France , 2008, p 630.

فارق الإقتناء = تكلفة الإقتناء – حصة الأموال الخاصة في الأصل

3. الأسهم الموضوعة في التكافؤ:

يعرف بند المساهمات الموضوعة في التكافؤ بأنّه: " حصّة المجمّع من الأموال الخاصة للشركة، وهي تمثل القيمة الحقيقية للمساهمات في الشركات التي لا يمكن تجميعها بطريقة الإدماج الكلي أو النسبي[1]، تحسب قيمة الأسهم الموضوعة في التكافؤ وفقا للمعادلة التالية[2]:

الأسهم الموضوعة في التكافؤ = نسبة الفائدة × [الأموال الخاصة(متضمنة الأرباح)]

ثانيا: أهمّ حسابات الخصوم المترتّبة عن تجميع الميزانيات

تتمثل هذه الحسابات إستنادا إلى النموذج المقدّم للميزانية المجمّعة في المطلب الثاني من هذا المبحث في كلّ من فرق التحويل ونتيجة السنة المالية، بالإضافة إلى فوائد الأقلية وفيما يلي نقدم شرح موجز لكل عنصر من هذه العناصر:

I. فرق التحويل:

الفوارق الناتجة عن التحويلات بالأورو لحسابات الفروع والمؤسسات الأجنبية يمكن تسجيلها وفقا لطرق التحويل المستخدمة من قبل الشركة، إمّا مباشرة في الأموال الخاصة تحت بند " فرق التحويل "، وإمّا في حساب النتيجة المجمَّعة على مستوى النتيجة المالية، ولذلك فإنّ بند " فرق التحويل " لا يظهر في الميزانية المجمّعة لكل الشركات.

II. نتيجة السنة المالية:

نظرا لعدم إمتلاك الشركة الأم لـ 100 % من أسهم جميع الشركات التابعة، فإنّ جزء من نتيجة المؤسسات الفرعية والذي يعود إلى **مساهمي الأقلية** يتمّ إستبعاده من حساب نتيجة المجمّع وبالتالي فإنّ نتيجة السنة المالية للمجمّع التي تظهر في الميزانية المالية المجمّعة لا تضمّ سوى حصّة الشركة الأم من نتيجة هاته المؤسسات[3].

وتحسب **نتيجة السنة المالية للمجمّع** على النحو التالي[4]:

النتيجة المجمَّعة = النتيجة الصافية+ نسبة فائدة الشركة الأم * [نتيجة الشركة أو الشركات الفرعية]

[1] AkimA.Taïrou, op cit , p 23 .
[2] Jacques Richard et Christine Collette, op cit, p 630.
[3] AkimA.Taïrou, op cit , p 23.
[4] Jacques Richard et Christine Collette, op cit, p 622.

III. فوائد الأقلية:

الحصّة العائدة لمساهمي الأقلية في الشركات التابعة في كل من الأموال الخاصة المجمّعة والنتيجة والتي يتمّ استبعادها من قبل شركات المجمّع، تسجّل بشكل منفصل في الميزانية تحت بند " فوائد الأقلية " أو " فوائد خارج المجموعة "[1]، وتحسب كالآتي[2]:

فوائد الأقلية = نسبة فائدة الأقلية × الأموال الخاصة (متضمنة الأرباح)

[1]AkimA.Taïrou, op cit , p 24.

[2]Jacques Richard et Christine Collette , op cit, p 621.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للفصل الأول، الذي تناولنا فيه عموميات حول التجميع المحاسبي والمعايير الدولية المرتبطة به، حاولنا الدخول في عالم المجمع والتجميع بالتطرق إلى أهم النقاط بها كما حاولنا تسليط الضوء على التجميع في الجزائر بإعطاء نبذة تاريخية عن ظهوره، والنتيجة كانت أن هذا الأخير يعد حديث النشأة في الاقتصاد الجزائري وقمنا بتقديم الميزانية المالية المجمعة.

كما أن تجميع الحسابات تحكمها قواعد ومبادئ متفق عليها على المستوى الدولي ألا وهي معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، مما يفسر دور المرجع المحاسبي الدولي في قياس الإجراءات المحاسبية التي تتناسب مع هذا النوع من الشركات، بإعتباره المرجع الأساسي الذي أصبحت تعتمد عليه الدول من أجل إعداد الحسابات المجمعة وعرضها بصفة تمتاز بالوضوح والموثوقية.

تمهيد:

بعد تطرقنا إلى مفهوم المجمع، عرفنا أنه يتكون من الشركة الأم التي تمارس نشاطها عن طريق فرض نوع الرقابة على الشركات التابعة لها، وحتى يتسنى لها ذلك كان لزاما عليها تشخيص المحيط الخاص بالتجميع، عن طريق تحديد نوع الرقابة التي تفرضها على هذه الشركات بتحديد نسب الرقابة، وتحديد نسب الفائدة داخل المجمع التي تسمح بإظهار حصة المجمع وحصة حقوق الأقلية، تشخيص محيط التجميع يسمح بتحديد الطريقة المناسبة للتجميع، يفرض التجميع المحاسبي إتباع عمليات لإعداد الحسابات المجمعة لأن الحسابات الفردية لكل شركة مكونة له، لا تعطي الصورة الصادقة لكل المجمع، وهذا ما كان سببا في إستخدام تقنية محاسبية تأخذ بعين الإعتبار كل النتائج المحققة بطريقة موحدة عن طريق تقديم قوائم مالية مجمعة، من هذا المنطلق قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: نطاق التجميع

المبحث الثاني: طرق التجميع المحاسبي

المبحث الثالث: الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي

المبحث الأول: نطاق التجميع

يعتبر نطاق التجميع نقطة البداية، أو حجر الأساس لعملية تجميع الحسابات، حيث يحدد الشركات التي ستدخل في عملية التجميع والشركات التي لا يمكنها الدخول في عملية التجميع، في هذا المستوى أي خطأ في التقدير ممكن أن يؤدي إلى نتائج وخيمة، نظرا لما للموضوع من أهمية بالغة للمجمع.

المطلب الأول: تحديد نسبة الرقابة

أولا: تعريف نسبة الرقابة

تمثل نسبة حقوق التصويت التي تستطيع الشركة المجمعة حيازتها (امتلاكها)، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة في شركة تابعة أو مساهمة. هذه النسبة تسمح بتحديد دخول الشركة في محيط التجميع من عدمه، وأي طريقة من طرق التجميع التي يمكن تطبيقها[1]، يمكن تلخيص طبيعة العلاقة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة، ونوع الرقابة المفروضة من خلال الجدول أدناه:

الجدول(2-1): علاقة نسبة التصويت بالرقابة

طبيعة العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة	الرقابة المطلقة	الرقابة المزدوجة	التأثير الهام	غياب الرقابة أو التأثير الهام
نسبة حقوق التصويت المملوكة من طرف الشركة الام في الشركة التابعة	أكثر من 50%	المؤسسة مراقبة من طرف عدة شركات بموجب اتفاق تعاقدي	أكثر من 20%	أقل من 20%
دخول الشركة في محيط التجمع	نعم	نعم	نعم	لا
تسمية الشركة المجمعة	شركة تابعة	شركة مشتركة	منشأة حليفة	أصل مالي متاح للبيع
المعيار المطبق عليها	**IAS27**	**IAS31**	**IAS28**	**IAS39**

المصدر: حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الامريكية والبريطانية والعربية، الجزء الثالث، المحاسبة عن الاستثمارات و المشتقات المالية، 2004، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 6.

[1]rian et Laura Friedrich et Stephen Spector, Norme comptable internationale (IAS27) Etats financiers consolidés et individuels, le repère, CGA canada, 2009, p 52.

ثانيا :حساب نسبة حقوق التصويت (نسبة الرقابة)

قبل إجراء حساب نسبة الرقابة، يجب الأخذ بعين الاعتبار أنواع الإرتباطات التي تربط الشركة الأم مع المنشآت التي تشكل المجمع، والتي يمكن حصرها فيما يلي[1]:

I. الارتباط المباشر

نسبة الرقابة تتمثل في مجموع حقوق التصويت المملوكة من طرف الشركة المجمعة (SM):

الشكل رقم (2-1): الارتباط المباشر



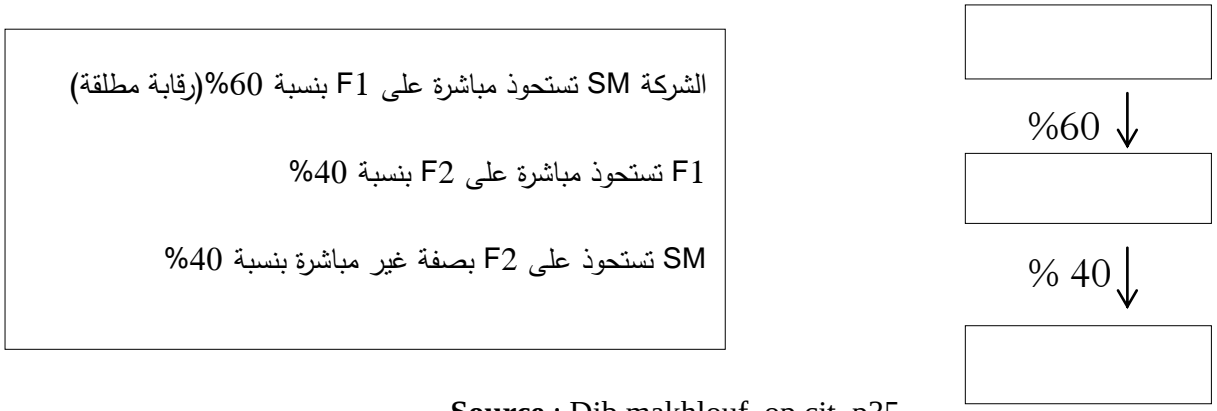
Source : Dib makhlouf, consolidation en ifrs, mémoire de fin d'études diplôme supérieur des études bancaires, ESB, octobre 2008, 10éme promotion, p35

II. الارتباط غير المباشر عبر سلسلة وحيدة:

يجب أن تكون مؤسسات السلسلة تحت الرقابة المطلقة:

- **الحالة الأولى:**

الشكل رقم(2-2): الارتباط غير المباشر عبر سلسلة وحيدة (الرقابة المطلقة)

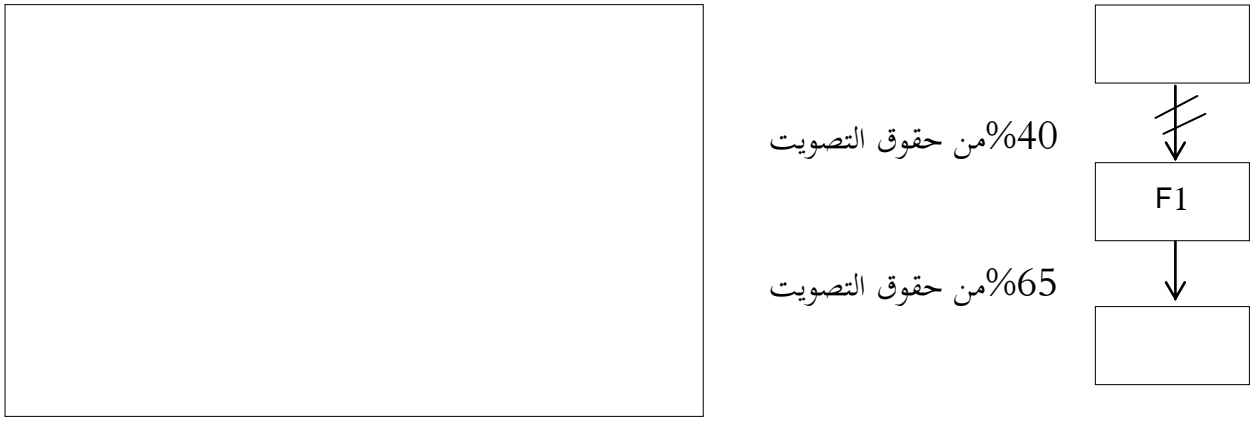


Source : Dib makhlouf, op.cit, p35

[1] Robert obert, marie pierre, op cit , p 212

- **الحالة الثانية:**

الشكل رقم(2-3): الارتباط غير المباشر عبر سلسلة وحيدة (دون رقابة مطلقة)



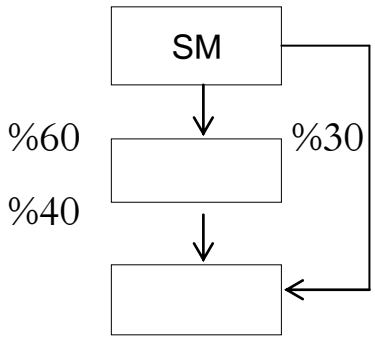
Source : Dib makhlouf, op.cit, p35

III. الإرتباط المباشر أو غير المباشر عبر عدة سلاسل:

نسبة الرقابة للشركة الأم في الشركة التابعة هو عبارة عن مجموعة نسب الرقابة لكل الشركات التابعة التي تمارس عليها رقابة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في الشركة التابعة، هناك إنقطاع في سلسلة الرقابة عندما تكون نسبة الرقابة أقل أو تساوي 50%.

- **الحالة الأولى:**

الشكل رقم (2-4):إرتباط عبر عدة سلاسل (رقابة مطلقة)



الشركة SM تستحوذ مباشرة على F1 بنسبة 60% (رقابة مطلقة)

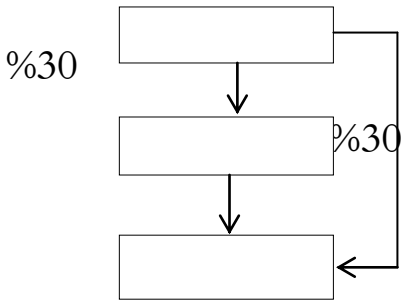
الشركة SM تستحوذ على F2 بنسبة 70% (استحواذ غير مباشر بواسطة F1 بنسبة 40% واستحواذ مباشر على F2 بنسبة 30%)

نسبة الرقابة= 40%+30%=70% (رقابة مطلقة)

Source: Dib makhlouf, op.cit, p36

- **الحالة الثانية:**

الشكل رقم (2–5): إرتباط عبر عدة سلاسل (تأثير هام)



الشركة SM تستحوذ مباشرة على F1 بنسبة 30% (تأثير هام)

SM تستحوذ على F2 بنسبة 30% (مباشرة بنسبة 30% و 0% غير مباشر (قطع السلسلة على مستوى F1)

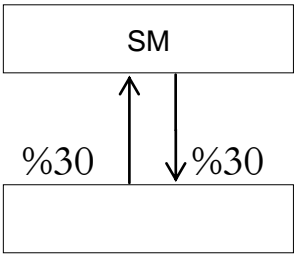
نسبة الرقابة= 30%+0%= 30% (تأثير هام)

Source: Dib makhlouf, op.cit, p36

IV. الإرتباط المتبادل مع الشركة الأم:

في الإرتباط المتبادل مع الشركة الأم، لا تأخذ بعين الاعتبار حقوق التصويت المتعلقة بالأسهم التي تستحوذ عليها الشركة التابعة في رأسمال الشركة الأم.

الشكل (2–6): الإرتباط المتبادل مع الشركة الأم



الشركة SM تستحوذ على F1 بنسبة 60% (حسب نسبة الرقابة لا تأخذ بالحسبان الحصة من الرأسمال المملوك من F1 في SM)

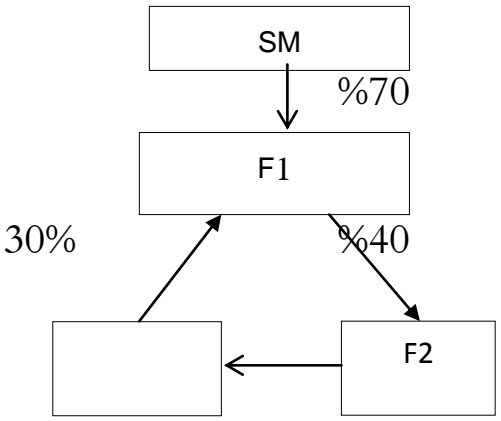
نسبة الرقابة= 60% (رقابة مطلقة)

Source: Dib makhlouf, op.cit, p36

V. الإرتباط المستدير:

ولفهم الإرتباط المستدير نقوم بوضع الشكل التالي:

الشكل(2-7): الإرتباط المستدير



SM تستحوذ على F1 بنسبة 70% (70% مباشرة، و 0%عبر الوسيط F3 "قطع السلسلة عند F3") (رقابة مطلقة)

نسبة الرقابة= 70% (رقابة مطلقة)

SM تستحوذ على F2 بطريقة غير مباشرة بنسبة 40%عبر الوسيطF1 (تأثيرهام)

نسبة الرقابة=40%

في F3 الرقابة= SM%0

(بسبب قطع السلسلة على مستوى F2)

Source: Dib makhlouf, op.cit, p37

المطلب الثاني: تحديد نسبة الفائدة

أولا: تعريف نسبة الفائدة

نسبة الفائدة هي حصة رأس المال المملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من طرف الشركة الأم في الشركات المراقبة والتي تعمل على تقييم حصة الشركة الأم من صافي الأصول المنسوبة إليها في الشركة الموحدة وحصة مساهمي الأقلية[1]، أو هي نصيب الشركة الأم من موجودات الشركات التابعة أو هي نسبة المساهمة التي تمتلكها الشركة الأم في فروعها[2]، كما أن نسبة الفائدة تسمح بتحديد فوائد الأغلبية والأقلية المباشرة وغير المباشرة ولا سيما في حالة التجميع المباشر[3]، كما أنها تستخدم كأداة رئيسية في تنفيذ مداخل التوحيد (دمج الحسابات، والقضاء على المعاملات بين فروع المجمع وتوزيع الأسهم والنتائج).

[1] Elisabeth bertin, Christophe godowski, rédha khelassi, manuel comptabilité et audit, Berti édition, Alger, 2013, p203

[2] Robert obert, marie pierre, op cit, 218

[3] سوسة بدر الدين، مرجع سبق ذكره، ص 36

ثانيا: حساب نسبة الفائدة

بنفس مبدأ تحديد نسبة الرقابة، فإن نسبة الفائدة للشركة الأم SM على الشركة التابعةF1 تحسب كما يلي :[1]

$$\frac{\text{مقدار حقوق التصويت SM في } F1}{\text{إجمالي حقوق التصويت المتعلقة برأس مال } F1}$$

المطلب الثالث: تحديد نطاق التجميع

إن تثبيت نطاق التجميع وفق ثلاث خطوات أساسية[2]:

- تحديد نوع الرقابة الممارسة من قبل الشركة الأم على الشركات الأخرى.
- إنشاء قائمة لجميع الشركات المجمعة التي سيتم توحيد قوائمها.
- إستبعاد الفروع التي لا تدخل في نطاق التجميع.

كما سنبين في الجدول الموالي العلاقة بين نوع رقابة الشركة الأم وإنتماء الشركات التابعة إلى نطاق التجميع.

جدول رقم(2-2): العلاقة بين نوع الرقابة وإنتماء الشركات إلى نطاق التجميع

نوع الرقابة	طريقة التجميع	نسبة مساهمة الشركة الام في الفروع
الرقابة الحصرية (المطلقة)	التجميع الكلي	اكبر من 50%
الرقابة المشتركة	التجميع النسبي	رأس مال الشركة الفرعية يتقاسمه عدد قليل من المساهمين بالتساوي
النفوذ الملحوظ	الوضع في التكافؤ	أكبر من 20% و أصغر من 50%
لا يوجد تأثير(رقابة)	لا وجود للتجميع	اصغر من 20%

Source : rabah boussaid expert-comptable, procédure de consolidation des comptes, p 18

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أنه:

[1] Stéphane Mercier, La législation comptable, op cit , 2013, p 89.

[2] Mustapha tifouche, le régime fiscal des groupes de sociétés, mémoire de fin d'étude, institut d'économie douanière et fiscale, promotion 1997-1999, p 37

- إذا كانت الشركة تخضع لأي نوع من الرقابة من قبل الشركة الأم فهي تدخل ضمن نطاق التجميع وتقوم المؤسسة الأم بتجميع ميزانيتها وفق طريقة التجميع الملائمة.
- إذا كانت الشركة التابعة لا تخضع لأي نوع من أنواع الرقابة من قبل الشركة الأم فإنها لا تدخل في نطاق التجميع وبالتالي تقصى ميزانيتها من عملية التجميع.

ولقد نصت المعايير المحاسبية الدولية على بعض الحالات التي لا تدخل فيها الشركات التابعة في نطاق التجميع وهذه الحالات هي:

- إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة، بسبب أن شراء الشركة التابعة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها
- إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة القابضة (الام)[1].
- عندما تصبح سيطرة الشركة القابضة على التابعة غير ممكنة نتيجة إنخفاض نسبة ملكية القابضة لأسهم التابعة أو عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة جهات أخرى مثل الدولة (حالة التصفية)[2].
- حسب المادة 04 من القرار المؤرخ في 1999/10/09 المحددة لكيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع " تكون المعلومات الضرورية لإعداد الحسابات المدمجة غير متوفرة أو يقتضي الحصول عليها مصاريف باهضة أو تكون في اجال لا تتوافق مع تاريخ الاقفال"[3].

[1] محمد ابو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص429
[2] منير سلامي، مرجع سبق ذكره، ص 107
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، الجزائر، الصادرة في 1999/12/08، ص 12

المبحث الثاني: طرق التجميع المحاسبي

هناك طرق مختلفة للتجميع تتبع في إعداد الميزانية المالية المجمعة، ويتم إختيار الطريقة المناسبة التي يطبقها المجمع وفق معيار أساسي وهو نوع الرقابة المطبقة من طرف الشركة الأم على فروعها، وعلى هذا الأساس ففي التجميع المحاسبي لفروع المجمع توجد ثلاث طرق أساسية وهي كالتالي:

- طريقة التجميع الكلي.
- طريقة التجميع النسبي.
- طريقة التجميع بالوضع في التكافؤ.

المطلب الأول: طريقة التجميع الكلي intégration globale

عندما تسمح ملكية أسهم الشركة الأم في ممارسة السيطرة الحصرية، وتعتبر الأصول والخصوم للكيان الموحد جزءا لا يتجزأ من موجودات المجموعة. وهكذا، التجميع الكلي يسمح بإستبدال رأس المال في ميزانية الشركة الأم من كل عنصر من عناصر ممتلكات الشركة المصدرة للأوراق المالية، هذه الطريقة تعمل على دمج القوائم المالية للشركة التابعة في الحسابات المجمعة بمجموع أصولها وخصومها، حتى ولو كانت نسبة مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة أقل من 100%[1].

الفرع الاول: خطوات طريقة الإدماج الكلي

خطوات عملية تجميع الشركات المدمجة كليا تسمّى بـ "مراحل التجميع" وهي كالآتي[2]:

- ✓ إعادة معالجة وترتيب بيانات الحسابات المستقلة للشركة الأم والشركات المجمَّعة من أجل أن يتمّ إنشاء الحسابات المجمَّعة وفقا لقواعد التجميع المعتمدة من قبل المجموعة.
- ✓ يتم تحديد حقوق الأقلية في صافي ربح / خسارة الشركات التابعة المجمعة خلال الفترة التي تعد عنها التقارير.
- ✓ يتم تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة المجمعة وتعرض في القوائم المالية مستقلة عن حقوق مساهمي الشركة الأم

[1] Benoi Lebrun, les comptes consolidés, édition DEMOS, paris, 2000, p 113
[2] rabah boussaid expert-comptable, procédure de consolidation des comptes, op.cit, p 23

- ✓ جمع الحسابات المستقلة المعاد معالجتها للشركة الأم والشركات المجمَّعة من خلال الإدماج سطرا بسطر.
- ✓ إستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركات المدرجة في التجميع (الشركة الأم والشركات المجمَّعة) وذلك لأنّ هذه المجموعة تمثّل في التجميع شركة واحدة والتي لا يمكن أن تنجز عمليات مع نفسها.

مثال توضيحي:

لتكن الشركة الأم M والتي تحوز على مساهمات بنسبة 80 %في الشركة F (الشركة المجمَّعة)، بحيث[1]:

ميزانية الشركة الأم M

تثبيتات مادية	800	الأموال الخاصة	800
تثبيتات مالية (الأسهم في F)	200	ديون لأكثر من سنة	500
المخزونات	500	ديون لسنة واحدة على الأكثر	700
حقوق لسنة واحدة على الأكثر	400		
القيم المتاحة	100		
	2000		2000

Source : Joseph Antoine et Jean-Paul Cornil, op cit , p 339.

ميزانية الشركة الفرعية F

تثبيتات مادية	400	الأموال الخاصة	500
مخزونات	300	ديون لأكثر من سنة	200
حقوق لسنة واحدة على الأكثر	200	ديون لسنة واحدة على الأكثر	300
القيم المتاحة	100		
	1000		1000

Source : Joseph Antoine et Jean-Paul Cornil , op cit , p 339.

[1] Joseph Antoine et Jean-Paul cornil, lexique thématique de la comptabilité, 7éme édition, Boeck, Bruxelles, Belgique, 2002, p 337

التجميع وفقا لهذه الطريقة الطريقة يتحقق من خلال ثلاث خطوات:

1. جمع بنود ميزانية الشركة الأم M والشركة المجمَّعة F.

التثبيتات المادية		الأموال الخاصة M	800
(400 + 800)	1200	الأموال الخاصة F	500
التثبيتات المالية	200	الأموال الخاصة	1300
المخزونات		الديون لأكثر من سنة	
(300 + 500)	800	(200 + 500)	700
حقوق سنة واحدة على الأكثر		ديون لسنة واحدة على الأكثر	
(200 + 400)	600	(300 + 700)	1000
القيم المتاحة			
(100 + 100)	200		
	3000		3000

2. توزيع رؤوس الأموال المجمّعة:

التثبيتات المادية	1200	الأموال الخاصة	1175
التثبيتات المالية	200	الأموال الخاصة لـ M	800
المخزونات	800	حصّة المجمّع من الأموال الخاصة لـ F	375
حقوق سنة واحدة على الأكثر	600	فوائد الأقلية	125
القيم المتاحة	200	الديون لأكثر من سنة	700
		ديون لسنة واحدة على الأكثر	1000
	3000		3000

توضيح:

حصّة المجمّع من الأموال الخاصة لـ F = الأموال الخاصة لـ F * نسبة مساهمة M فيها

= 500 * 75 %

= 375

فوائد الأقلية = الأموال الخاصة للفرع * نسبة مساهمة الأقلية في ذلك الفرع

$$= 500 * \frac{(75-100)}{100}$$

= 125

3. حذف الأسهم المملوكة من قبل الشركة الأم في الشركة المجمَّعة:

التثبيتات المادية	1200	الأموال الخاصة	975
المخزونات	800	الأموال الخاصة لـ " M "	800
حقوق سنة واحدة على الأكثر	600	فرق التجميع	175
القيم المتاحة	200	فوائد الأقلية	125
		الديون لأكثر من سنة	700
		ديون لسنة واحدة على الأكثر	1000
	2800		2800

توضيح:

قيمة الأسهم التي تم حذفها تقدر بـ 200 وهي نفسها قيمة التثبيتات المالية

فرق التجميع = حصّة المجمّع من الأموال الخاصة لـ F - قيمة اقتناء أسهم M في F

= 375 - 200

=175

المطلب الثاني: طريقة الإدماج النسبيproportionnelle intégration

هذه الطريقة تطبّق على الشركات التي تخضع لرقابة مشتركة[1].

أولا: مبدأ الطريقة

الإدماج النسبي يتوقف على ما يلي[2]:

- إدماج في حسابات الشركة الأم الجزء الممثِّل لفوائدها في حسابات الشركات المجمَّعة بعد المعالجات المحتملة، وبالتالي لا تظهر أيّ فائدة أقلية.
- حذف العمليات والحسابات فيما بين الشركة المدمجة نسبيا والشركات الأخرى المجمَّعة.

ثانيا: خطوات طريقة الإدماج النسبي

تتمثل خطوات الإدماج النسبي فيما يلي:

- إعادة معالجة وترتيب بيانات الحسابات المستقلة للشركة الأم والشركات المجمَّعة من أجل أن يتمّ إنشاء الحسابات المجمَّعة وفقا لقواعد التجميع المعتمدة من قبل المجموعة.
- جمع الحسابات المستقلة المعاد معالجتها لكل من الشركة الأم والشركات المجمَّعة من خلال الإدماج سطرا بسطر.
- استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركات المدرجة في التجميع (الشركة الأم والشركات المجمَّعة) وذلك لأنّ هذه المجموعة لا تمثّل في التجميع إلاّ شركة واحدة والتي لا يمكن أن تنجز عمليات مع نفسها.
- حذف أسهم الشركات المجمَّعة.

[1] Pierre Garnier HEC et Henry Garnier, comptabilité des sociétés, dunod, bordas, paris 1978, p137
[2] Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, op cit, p 222.

ثالثا: مثال حول إعداد الميزانية المالية المجمّعة بطريقة الإدماج النسبي[1]

لتكن الميزانيتين التاليتين والتي تعود لمجمّع مكوّن من شركة أم M وفرعها F .

	M	F		M	F
الأسهم	300	-	رأس المال	800	500
أصول أخرى	2700	1500	الإحتياطات	250	100
			النتيجة	150	50
			مجموع الأموال الخاصة	1200	650
			ديون	1800	850
المجموع	3000	1500	المجموع	3000	1500

Source: Hamadi Ben Amor, op cit, p 30.

الشركة F تمّ إنشاؤها تحت رقابة مشتركة بين M وثلاث شركات أخرى، بحيث كل واحدة منهم تساهم بنسبة 25 % في هاته الشركة لتجميع ميزانية F نقوم بحساب الجزء الممثّل لفوائد M عند F من كل عنصر من عناصر ميزانية M، والناتج نقوم بإضافته إلى قيم كل عنصر من عناصر M.

قيمة أسهم M في F= الأموال الخاصة لـ F * نسبة مساهمة M فيها

$$\% 25 * 500 = 125$$

هذه القيمة يجب حذفها من قيمة الأسهم الإجمالية، أي:

قيمة الأسهم المتبقية = قيمة الأسهم الإجمالية – قيمة أسهمM في F

$$= 300 - 125$$

$$= 175$$

[1]Hamadi Ben Amor, Consolidation des bilans, 1ère édition, Raouf YAïCH, 2006, p 30,33 - 34.

الميزانية المجمّعة

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول المجمّعة		رأس المال M	800
-أصول M (3000 - 125)	2875	الإحتياطات المجمَّعة	275
- 1\4 أصول F	375	- في M : 250	
		- في F : 100 \ 4 = 25	
		الأرباح المجمّعة	162,5
		- في M : 150	
		- في F : 50 \ 4 = 12,5	
		الوضعية الصافية المجمّعَة	1237,5
		ديون M	1800
		1\4 ديون F	212,5
المجموع	3250	المجموع	3250

المطلب الثالث: طريقة الوضع في التكافؤ mise en équivalence

أولا: مجال تطبيق طريقة الوضع في التكافؤ

تطبق طريقة الوضع في التكافؤ بالنسبة للشركات الخاضعة للتأثير الملحوظ[1]، كما تطبق أيضا في الحالات التالية:

- إدماج شركة بإحدى الطريقتين السابقتين يصبح مضاد لمبدأ الصورة الحقيقية.
- عندما تكون الشركة التابعة في طريق التصفية، أو في حالة عدم ضمان استمرارية أنشطتها.
- عندما تمارس الشركة التابعة الخاضعة لرقابة مشتركة نشاطا مختلفا عن نشاط الشركة التي تمارس تلك الرقابة.

[1] Pierre Garnier HEC et henry Garnier, comptabilité des sociétés, op cit, p 140.

- عندما تكون الشركة الأم لديها مساهمات في شركة زميلة[1]، وحتى تعتبر الشركة شقيقة لشركة أخرى، لابد أن تكون الهيئة العامة من المساهمين في الشركة نفس أعضاء الهيئة العامة للشركة الأخرى، وأن لا تكون الشركة الشقيقة تابعة من الناحية القانونية للشركة الأخرى، فكل من الشركتين مستقلة عن الأخرى، وقد يتماثل مجلس الإدارة في كل من الشركتين أو لا يتماثل، إذ أنّ ذلك أمر منوط بهيئتهما العامة، لأنّ التبعية تعني أنّ شركة معيّنة كشخصية معنوية تمتلك أسهما أو حصصا في رأسمال شركة أخرى، فتكون الأولى قابضة والثانية تابعة. بمعنى بروز مجال السيطرة من قبل الشركة الأم على الشركة التابعة، وهو أهم المميزات التي تتغنى بها الشركة القابضة[2].

ثانيا: مبدأ طريقة الوضع في التكافؤ

طريقة الوضع في التكافؤ تتوقف على:

- إستبدال كلّ من القيمة الدفترية للأسهم المملوكة والحصّة من الأموال الخاصة بما في ذلك نتيجة السنة المالية المحدّدة وفقا لقواعد التجميع.
- إستبعاد العمليات والحسابات فيما بين الشركات الموضوعة في التكافؤ والشركات المجمّعة الأخرى[3].

ثالثا: مثال حول إعداد الميزانية المالية المجمّعة بطريقة الوضع في التكافؤ[4]

نستأنف نفس المثال السابق الخاص بطريقة الإدماج النسبي، على اعتبار أنّ الشركة M شاركت في إنشاء الشركة F مع شركة أخرى. نسبة مساهمة M تساوي 25 % والأخرى 75% ، M تمارس نفوذ ملحوظ على F. قبل إنشاء الميزانية المجمّعة ينبغي حساب حصّة M من الوضعية الصافية لـ F .

الوضعية الصافية لـ F = رأس المال + الإحتياطات + النتيجة

$$= 50 + 100 + 500$$

$$= 650$$

[1] Stéphane Mercie, La consolidation, 3èmeédition, Edi.pro, Belgique, 2013, p 142.

[2] زرموت خالد، ادماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2010-2011، ص 63.

[3] Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, op cit, p 222.

[4] Hamadi Ben Amor, op cit , p 34-35.

حصّة M في F = الوضعية الصافية لـ F * نسبة مساهمة M في F

= 650 * 25 %

= 162,5

القيمة المضافة تساوي إذن : 162,5 − 125 = 37,5

هذه القيمة المضافة لها مصدرين :

- من احتياطات F : 100 * 25 % = 25
- من أرباح F : 50 * 25 % = 12,5

القيمة الجديدة للأسهم وهي 162,5 سيتمّ تسجيلها في سطر خاص من الميزانية المجمّعة تحت عنوان " الأسهم الموضوعة في التكافؤ ".

وفي المقابل، يجب إدخال في خصوم الميزانية :

- حصّة من احتياطات F العائدة إلى M مع احتياطات هاته الأخيرة لتشكيل الاحتياطات المجمَّعة.
- حصّة من نتيجة F العائدة إلى M مع نتيجة M لتشكيل النتيجة المجمَّعة.

فتظهر الميزانية المجمّعة كالآتي:

الميزانية المجمّعة:

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأسهم الموضوعة في التكافؤ	162,5	الأموال الخاصة	800
أصول أخرى	2875	الإحتياطات المجمّعة (250 + 25)	275
		النتيجة المجمّعة (150 + 12,5)	162,5
		ديون	1800
المجموع	3037,5	المجموع	3037,5

المبحث الثالث: الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي

بما أن هدف إعداد ميزانية مالية مجمعة هو إعطاء صورة حقيقية عن الذمة المالية لمجمع الشركات، وذلك عن طريق تجميع ميزانيات الفروع والشركة الأم، على هذا الأساس فإن مصلحة التجميع تتبع خطوات عملية للتجميع المحاسبي لتقديم تلك الصورة الصادقة عن المجمع

المطلب الأول: مقاربة الحسابات الداخلية

إن عملية مقاربة الحسابات الداخلية يتم تنفيذها على المستوى الداخلي وبصفة مباشرة من قبل الشركات التابعة، إذ أنها تسعى للحصول على تجانس في المبادئ والطرق المطبقة على مجمل شركات المجمع، وكذا لتسهيل عملية الإقصاء للعمليات والحسابات البينية حيث تلزم كل شركة من شركات المجمع التي سوف تجمع قوائمها المالية بإرسال للشركة الجامعة (مصلحة التجميع) الحسابات البينية المعالجة وفق الشكل والطرق والآجال الخاصة بالمجمع[1].

I. هدفها:

- تهدف عملية مقاربة الحسابات الى الغاء حسابات الحقوق، الديون والمبيعات وأداء الخدمات الداخلية من حسابات التجميع وهذا ما يوجب تحديد وتعريف من جهة لكل العمليات البينة الداخلة في نطاق التجميع ومن جهة اخرى العمليات والحسابات الناجمة من المعاملات مع الاخرين.
- كما تهدف اساسا للتجانس في تقدير القيم الحقيقية للعمليات البينية ثم إقصاؤها من الحسابات المجمعة وهذا بدون تداخل في تسيير عملية الفوترة والتحصيل.

II. مسار عملية المقاربة:

يمكن تجسيد مسار عملية المقاربة في المراحل التالية[2]:

1. طلب تأكيد الارصدة demande de confirmation des soldes

الشركة التابعة التي لها حقوق أو ديون باتجاه شركة أخرى من المجمع تقوم وكخطوة أولى بتقديم طلب تأكيد الأرصدة وهذا في الآجال المحددة من قبل المجمع مع ارفاقه ب:

- وثيقة مقاربة الأرصدة للحقوق والديون الداخلية.

[1]Jean michel palou, manuel de consolidation, 3éme édition, groupe revue fiduciaire, France 2003, p 34
[2]Benoit lebrun, op.cit, p 74

- وثيقة مقاربة التكاليف والإيرادات الداخلية.

وعلى العموم فإن وثائق المقاربة تعيد سرد الحقوق، المبيعات وكذا الخدمات المحققة خلال الدورة بتعيين كل الحسابات الدورية وهذا من خلال محاسبة الشركة الدائنة في نهاية الدورة (N/12/31)[1].

2. الرد على طلب تأكيد الأرصدة

الشركة التابعة المدينة لها مدة محددة للتدقيق في حساباتها المعنية، وتعيد إرسال وثيقة المقاربة للأرصدة وارفاقها بكشف الاختلافات الحاصلة

3. إعادة تسجيل الأرصدة report des soldes

الارصدة المسجلة في وثيقة المقاربة يعاد تسجيلها وفق الحسابات المعاكسة والتي تخص الديون والنفقات في نفس تاريخ تسجيلها في الشركة الدائنة.

4. مقاربة الأرصدة rapprochement de solde

مصلحة المحاسبة للشركة المدينة تقوم بعملية مقاربة الحسابات انطلاقا من وثائق المقاربة، وعليه يمكن أن نسجل حالتين:

- **الحالة الأولى:**

أرصدة حسابات وثيقة المقاربة هي نفسها الحسابات المسجلة لدى الشركات المدينة : في هذه الحالة مصلحة المحاسبة لدى الشركة المدينة تضع موافقتها وتعيد ارسالها في الاجال المحددة في مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة

- **الحالة الثانية:**

الأرصدة في وثيقة المقاربة فيها اختلاف جزئي أو كلي: في هذه الحالة مصلحة المحاسبة للشركة المدينة المكلفة مكلفة بدراسة وتحليل حالات عدم التناسق بين الحسابات (بحث، تحليل ومعالجة)، وهذا بالمشاركة مع مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة.

5. دراسة الرد على طلب التأكيد:

مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة تدرس الرد وتحدد وتقدر الإختلافات الحاصلة إن وجدت كما انها تبين الشركات المدينة التي لم ترد على طلب التأكيد وتشكل ملف الاختلافات والذي يتم دراسته لاحقا على مستوى اجتماع المقاربة للوصول إلى الإنسجام والمصالحة بين جميع الأطراف والذي تنظمه مصلحة المحاسبة للشركة المعنية.

[1] مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 51

6. التنسيق ومعالجة الاختلافات:

إن عملية التنسيق ومعالجة الاختلافات تعتبر ضرورية لأنها:

- تساهم في إقصاء الحسابات والعمليات البينية
- تطبق مبدأ الحيطة والحذر الذي يطبق تخصيص النفقات حتى في حالة عدم التأكد

المطلب الثاني: معالجة الحسابات traitement des comptes

إن معالجة الحسابات الفردية لشركات المجمع والداخلة في نطاق التجميع في الواقع لها عدة أسباب، فيمكن أن تكون مجرد إعادة ترتيب فلا تؤثر على النتيجة أو الأموال الخاصة : مثلا عندم اتمس عملية التجميع شركات مصرفية وأخرى صناعية أو تجارية[1]، وبالمقابل هناك معالجات لها تأثير بارز على النتائج والأموال الخاصة للمجمع.

I. أهداف معالجة الحسابات:

تهدف المعالجات إلى إبعاد حالة عدم التجانس على الحسابات المجمعة، وهذا بإحداث تجانس في الترتيب وفي الطرق المحاسبية وطرق التقدير وللحصول على وضعية مالية متجانسة[2].

ويمكن تلخيص هذه الأهداف في النقاط التالية[3]:

- الهدف الأول يتعلق بترتيب الحسابات المعاجلة، فتجميع عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج يوجب أن تكون المعطيات الحسابية للشركات المجمعة مرتبة وفق ترتيب متجانس، فمن أهم المشاكل التي تتلقاها عملية التجميع هي في حالة تواجد الشركات التابعة في دول مختلفة مطبقة لتشريعاتها المحلية، وبهذا تكون المعايير المحاسبية في بلد تواجد الشركات التابعة مغايرة للمعايير الدولية، فمجمعات الشركات لها الحق في استخدام المعايير الدولية، وهذا ما يوجب إحداث معالجات على مستوى الحسابات الفردية للشركات المعنية.
- كما تهدف المعالجة إلى إلغاء الأثر على القيود المحاسبية المسجلة قصد تطبيق التشريعات الجبائية.
- كما أنها تسعى من أجل تجانس مختلف طرق تقدير التقييم في المجمع.

[1]Noureddine morsli, la consolidation des groupes de société, mémoire de fin d'étude, institut national de commerce, ben aknoun 2002-2004, p 45
[2]Benoit lebrun, op cit, p 74
[3]Noureddine morsli, op.cit, 47

المطلب الثالث: إقصاء العمليات البينية

تهدف عملية إقصاء العمليات البينية إلى إظهار العمليات والنتائج المحققة مع الآخرين، وهنا يمكن أن نميز بين الإقصاءات التي ليس لها تأثير على النتيجة والإقصاءات التي لها تأثير على النتيجة[1].

I. على مستوى الميزانية:

يتم إقصاء الحقوق والديون المتبادلة بين شركات ذات نفس المجمع، وهذا مهما كانت نوعية الحق أو الدين، زبائن، موردون، ديون.

1. الإقصاءات بدون تأثير على النتيجة المجمعة:

تلغى العمليات المحققة بين شركات المجمع، وهذا في سبيل إعطاء لقراء الوثائق المالية المجمعة الصورة الصادقة عن النشاط وعن وزن المجمع من الناحية الاقتصادية، إذ تعتبر هذه المرحلة ذات أهمية بالغة في مسار التجميع[2].

يتمثل هذا الإلغاء في التدفقات المتبادلة ذات المبالغ المتساوية ما بين شركتين تابعتين لنفس المجمع، كعمليات الشراء/البيع، النفقات/ الإيرادات، الحقوق/الديون، ويكون الإلغاء حسب طريقة التجميع على النحو التالي[3]:

- عمليات تتم بين شركات مدمجة بإدماج كلي، فإن الحقوق والديون الداخلية وكذا الإيرادات والنفقات يجب أن تلغى بصفة إجمالية.
- عمليات تتم بين شركة مدمجة بإدماج نسبي وأخرى مدمجة بإدماج كلي، في هذه الحالة تلغى الديون والحقوق المتبادلة والإيرادات والنفقات الداخلية في حدود نسبة الشركة المدمجة إدماجا نسبيا، والفرق بين القيمة الملغاة وقيمة الديون والحقوق الباقية تقيد على أساس أنها ديون أوحقوق باتجاه الغير.
- عمليات تتم بين شركتين مدمجتين بإدماج نسبي: يتم تحديد الإقصاء بنسبة المساهمة الأقل قيمة، كما تجدر الإشارة أن كل هذه الإلغاءات ليس لها أي تأثير على النتيجة ولذا فلا يتم تسجيل أي ضريبة مؤجلة.

[1] اوماطة فريال، مرجع سبق ذكره، ص 68
[2] محمد ابو نصار، مرجع سبق ذكره، ص 430
[3] François Haffen, op.cit, p 103

جدول رقم (2–3) : كيفية إلغاء العمليات الداخلية (حقوق/ديون)

الشركات المعنية		الاقصاء (حقوق/ ديون)
ادماج اجمالي	ادماج اجمالي	كليا
ادماج اجمالي	ادماج نسبي	في حدود نسبة ادماج الشركة المدمجة نسبيا
ادماج نسبي	ادماج نسبي	اقل قيمة نسبة مساهمة

Source : Jean Raffegau, P. Dufils, J. Corre, Comptes consolidés, Francis Lefebvre, 1998, p 281

يتم إستعمال نفس مبدأ الإلغاء سواء تعلق الأمر بحسابات (الحقوق/ديون) أو بحساب (الإيرادات/النفقات).

2. إقصاءات لها تأثير على النتيجة:

تتمثل هذه الاقصاءات في العمليات الداخلية التالية:

- **الغاء النتائج الداخلية :**

يمكن أن نستخلص في عملية إلغاء النتائج الداخلية الحالات التالية[1]:

- **عمليات تتم بين شركات مجمعة وفق طريقة الإدماج الكلي:**

تقصى الأرباح والخسائر بصفة إجمالية ثم يتم تقسيمها بين حصة شركة الأم وحصة الأقلية للشركات المعنية بالنتائج.

- **عمليات تتم بين شركات مجمعة بإدماج نسبي وشركات المجمعة بإدماج كلي:**

في حالة عملية بيع التي تتم من الشركة المدمجة كليا إلى الشركة المدمجة نسبيا، الإقصاء يتم في حدود نسبة إدماج الشركة المدمجة نسبيا ونفس النسبة تأخذ عندما يتم البيع من الشركة المدمجة نسبيا إلى شركة مدمجة كليا.

- **عمليات تتم بين شركات مجمعة بإدماج نسبي:**

في حالة عمليات بين شركتين مدمجتين نسبيا الإقصاء محدد بأقل نسبة مساهمة.

[1] حروز ريمة، مرجع سبق ذكره، ص109

- **عمليات تتم بين شركات فيوضع التكافؤ والشركات المدمجة بإدماج كلي أو نسبي:**

النتائج الداخلية المدرجة في الحسابات الناجمة من خلال عمليات محققة بين شركات هي في وضع تكافؤ وشركات مدمجة بإدماج كلي تقصى في حدود نسبة مساهمة شركة الأم في رأسمال الشركة التي هي في وضع تكافؤ، وكذلك العمليات المحققة بين شركات مدمجة نسبيا وأخرى في وضع تكافؤ تقصى في حدود ضرب نسبتي المساهمة، وتجدر الإشارة أنه يتم الإقصاء إلا إذا كانت العمليات لها أهمية بارزة.

- **إلغاء الارباح الموزعة داخليا:**

يجب أن تلغى من نتائج الدورة حصص الأرباح الموزعة من قبل شركة المجمعة المسجلة في حسابات نتائج شركة الأم، وكذلك يتم إلغاء الأرباح المتعلقة بالسنوات الماضية التي تم تسجيلها في الاحتياطات.

- **إلغاء الارباح الداخلية المسجلة في عملية بيع المخزون:**

ينجم عن عملية بيع المخزون بين شركات المجمع هامش ربح يقيد في حساباتها الفردية، ولهذا يجب ان يلغى من حساب المخزون، هذا النوع من الالغاء يستوجب الخطوات التالية[1]:

- ✓ تعيين المخزون لدى المشتري.
- ✓ تحديد نسبة الهامش.
- ✓ حساب قيمة الهامش للدورة والدورة السابقة.
- ✓ تقييد حسابات إلغاء هامش المخزون لدى البائع والمشتري، ويتم هذا حسب طريقة التجميع المتبعة.
- ✓ في طريقة الإدماج الكلي: الإلغاء الإجمالي للهامش.
- ✓ في طريقة الإدماج النسبي: الإلغاء محدد بنسبة المساهمة.
- ✓ في طريقة الوضع بالتكافؤ: الإلغاء يتم من أجل تقويم رأسمال الخاص ونتائج الشركات التي هي في وضع التكافؤ.

[1]Jean Raffegau, P. Dufils, J. Corre, D. Menonville, op.cit , p 281

- **إلغاء المؤونات الداخلية:**

يمكن أن تقوم إحدى شركات المجمع بتشكيل مؤونة تحسبا لمواجهة خسارة محتملة من جراء معاملاتها مع شركة أخرى من نفس المجمع، لذا يجب أن تلغى مؤونات للأعباء والخسائر من الحسابات المجمعة، وفي هذه الحالة يمكن أن تشكل المؤونات المعنية إما لنقصان قيمة سندات المساهمة أو في حالة وجود خسائر محتملة، أو في حالة عدم التأكد من الحقوق الداخلية المسجلة .

- **إلغاء فائض قيمة التنازل عن الأصول الثابتة:**

يجب إلغاء القيم الموجبة الناتجة من عملية التنازل عن الأصول الثابتة بين شركات المجمع، وهذا عن طريق تسجيلها بقيمتها التاريخية، القيمة المضافة المحققة خلال الدورة تقصى من النتيجة والقيمة المضافة المحققة خلال الدورة السابقة إن وجدت تلغى من الإحتياطات، ويطبق الإقصاء حسب طريقة التجميع، وهذا على النحو التالي[1]:

- ✓ في طريقة التكامل الكلي: إلغاء كلي.
- ✓ في طريقة التكامل النسبي: إقصاء محدد بنسبة المساهمة.
- ✓ في طريقة الوضع في التكافؤ: إقصاءات تتم من أجل تقديم رأسمال الخاص وإحتياطات الشركات المعنية.

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

[1]Rabah boussaid, op.cit, p 48

خلاصة الفصل:

إستنادا لما تم عرضه، نستنتج أن عملية تجميع الحسابات تعتمد على أدوات تقنية وتنظيمية لإعدادها، بحيث تتولى الشركة الأم هذه العملية، وذلك عن طريق القيام بمجموعة من الإجراءات التي تسمح بتوفير كل متطلبات مجال العمل، والتسيير قصد الخروج ببيانات مالية موحدة قابلة للإستعمال ولتوفير الاطار الملائم لمباشرة تجميع الحسابات، فإنه من الضروري تحديد أولا وقبل كل شيء محيط التجميع، مما يسمح بتحديد الشركات الداخلة في هذا المحيط بإستخدام نسبة الرقابة وبالتالي تحديد طريقة التجميع المناسبة، ونوع التبعية عن طريق نسبة الفائدة لتحديد حصة المجمع وحصة حقوق الاقلية.

تمهيد

يعتبر مجمع سونلغاز من أهم المجمعات الصناعية يتمثل نشاطه في إنتاج،(نقل وتوزيع الكهرباء – نقل وتوزيع الغاز) في الجزائر، نظرا للنشاط الاساسي والحيوي الذي يمارسه من جهة ووضعيته الاحتكارية والاستراتيجية المتميزتين في السوق الجزائرية، من جهة أخرى، وما يزيد من أهمية هذا الأخير هو اعتبار أن شركات مجمع سونلغاز تعتبر الشركات الحصرية التي تنشط في هذا القطاع الحيوي على المستوى الوطني، مع الاشارة أن مجمع سونلغاز يضم العديد من الشركات بحيث قدر عددها ب 41 شركة (تملك فيها الشركة الام مساهمات تساوي أو تفوق 20%) كلها شركات تنشط على التراب الوطني.

سوف نقوم بتقديم صورة شاملة عن مجمع سونلغاز وذلك بالتطرق الى المهام التي يقوم بها وكذا الشركات المكونة له، كما اننا سوف نتطرق الى المديرية التي تمت على مستواها هذه الدراسة وهي مديرية المحاسبة والتجميع، من خلال التعرف على الهيكل التنظيمي لها وأهم المهام التي تقوم بها.

بما أن شركة سونلغاز أصبحت مجمع فإنها ملزمة بإعداد قوائم مالية مجمعة، ومنذ أن تبنت الجزائر معايير المحاسبة الدولية عن طريق النظام المحاسبي المالي الجديد، فقد أصبح مجمع سونلغاز ملزما بإعداد قوائمه حسب هذا النظام، وبالتالي فإن دراستنا ستركز على طريقة إعداد القوائم المالية في هذا المجمع، ومقارنتها بمعايير المحاسبة الدولية لمعرفة أوجه التشابه والاختلاف ومن هذا المنطلق فقد قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الاول: تقديم مجمع سونلغاز

المبحث الثاني: تجميع حسابات مجمع الشركات

المبحث الثالث: عرض الميزانية المالية المجمعة

المبحث الاول: تقديم مجمع الشركة الوطنية للكهرباء والغاز ''سونلغاز''

إن مجمع سونلغاز له مكانة هامة ومعتبرة في الاقتصاد الوطني نظرا للخدمات التي يقدمها، فهو يعتبر شركة محورية في الاقتصاد ويشكل أهم موارد الخزينة العمومية باعتباره شركة حكومية، ويتمثل نشاط شركة سونلغاز في توفير المادتين الأساسيتين هما الكهرباء والغاز للمستهلك النهائي على المستوى الوطني.

المطلب الاول: نظرة شاملة عن مجمع سونلغاز

يعد مجمع سونلغاز من المجمعات الحديثة النشأة، بحيث كانت شركة واحدة حتى سنة 1983 م أين تم تقسيم الشركة الى الشركة سونلغاز وشركات خاصة الأشغال مستقلة كليا عن شركة سونلغاز، حيث تنشط في مجال الأشغال الخاصة بالكهرباء والغاز، ولم يتكون مجمع سونلغاز نتيجة للتجمع بين الشركات " regroupement des société"، إنما تكون عن طريق انقسام شركة "scission" إلى عدة شركات مستقلة تملك فيها الشركة الرئيسية مساهمات في رؤوس أموالها تقدر ب 100%

هي شركة عمومية جزائرية مجال نشاطها إنتاج و نقل الطاقة وتوزيعها، وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة إلى المؤسسة ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

المطلب الثاني: مهام مجمع سونلغاز

منذ إصدار قانون الكهرباء وتوزيع الغاز عبر القنوات فإن سونلغاز قد تم إعادة هيكلتها من أجل التكيف مع الوضع الجديد. حاليا (سنة 2012) هي تشكل مجمع صناعي يشمل على 41 شركة تابعة وبالإضافة الى الشركة الأم وتوظيف 60.000 عامل.

سونلغاز تلعب دائما دورا هاما في التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلد من خلال مساهمتها في تحقيق السياسة الطاقوية الوطنية و الذي يعتبر من البرامج الهامة لإنجاز الكهرباء الريفية و التوزيع العمومي للغاز، و تمكن المجمع من الرفع من مستوى التغطية للكهرباء الى أكثر من 97 %، ومستوى شبكة الغاز الى أكثر من 43% حيث أن سونلغاز وظفت تمويلات هامة من أجل التطوير وتدعيم وتقوية الهياكل القاعدية للكهرباء والغاز.

ولقد تم وضع برنامج استثمار استثنائي في الممتدة بين (2005-2010) يطبق من أجل الرفع من القدرات الإنتاجية للكهرباء وتكثيف شبكة نقل الكهرباء والغاز من أجل تحقيق شبكة راسخة و قوية وعصرنة خدماتها للزبائن.

وتطمح سونلغاز إلى أن تصبح أكثر تنافسية حتى تستطيع مواجهة المنافسة الشديدة ضمن أقوى 5 شركات في هذا القطاع بالنسبة للحوض الأبيض المتوسط.

وتتمثل مهام الشركة الوطنية للكهرباء والغاز فيما يلي:

- ضمان الانتاج، نقل وتوزيع الكهرباء
- ضمان توزيع الغاز للسكان في أحسن الأحوال و بأدنى الأسعار
- تجديد الإصلاحات لمختلف الآلات الخاصة بالإنتاج وصيانة تجهيزات النقل
- المشاركة في المناهج المسطرة الخاصة بالعتاد و توصيل الكهرباء والغاز وكذلك الآلات المستعملة منها الات القياس المضخات

وتستطيع سونلغاز أيضا القيام ب:

- الانجاز المباشر وغير المباشر للتقنيات والتكنولوجيا الاقتصادية والمالية بالنسبة لمشاريعها
- جلب واستغلال وترتيب كل الوسائل للوصول الى الاهداف المسطرة كترتيب الإجازات، الاستعمال الأحسن لخطط العمل

المطلب الثالث: التنظيم الداخلي لمجمع سونلغاز

سوف نقوم بعرض الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز بالألغاز بالإضافة الى شركات المجمع فيما يلي:

أولا: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز

يتكون مجمع سونلغاز من مجموعة من اللجان والمديريات، بالإضافة الى الفروع كما هي ممثلة في الهيكل التنظيمي ادناه:

الشكل رقم(3–1): الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز



المصدر: وثائق خاصة بالمجمع

ثانيا: تقديم شركات مجمع سونلغاز

يضم مجمع سونلغاز العديد من الشركات كما تبين لنا من خلال هيكله التنظيمي والتي يقدر عددها 36 شركة التي يمتلك فيها نسبة مساهمة تساوي أو تفوق 50% بالإضافة الى 7 شركات تمتلك فيها الشركة الأم نسبة مساهمة أقل من 50%، تقسم هذه الشركات حسب دورها ونشاطها في المجمع، وقد تمت عملية تقسيم شركات المجمع الى اربعة اقسام اساسية والتي سوف نتطرق اليها فيما يلي:

1. شركات الاعمال الاساسية (sociétés métiers de base)

خلال الخمس سنوات الاخيرة التي تم فيها اعادة هيكلة الاعمال الاساسية لشركة سونلغاز، بحيث تم تمثيل هذه الاعمال في شركات متخصصة مستقلة قانونا عن الشركة الأم، وتتمثل فيما يلي:

- انتاج الكهرباء.
- تسيير شبكة نقل الكهرباء.
- تسيير شبكة نقل الغاز.
- تسيير نظام انتاج ونقل الكهرباء.
- توزيع الكهرباء والغاز.

2. شركات الأشغال (société des travaux)

تلعب شركات الأشغال دورا مهما في إنجاز مشاريع مجمع سونلغاز، هذا نظرا للأنشطة المتنوعة التي تقوم بها في مجال الأشغال، وقد تم إدراج هذه الشركات في مجمع سونلغاز ابتداءا من سنة 2006.

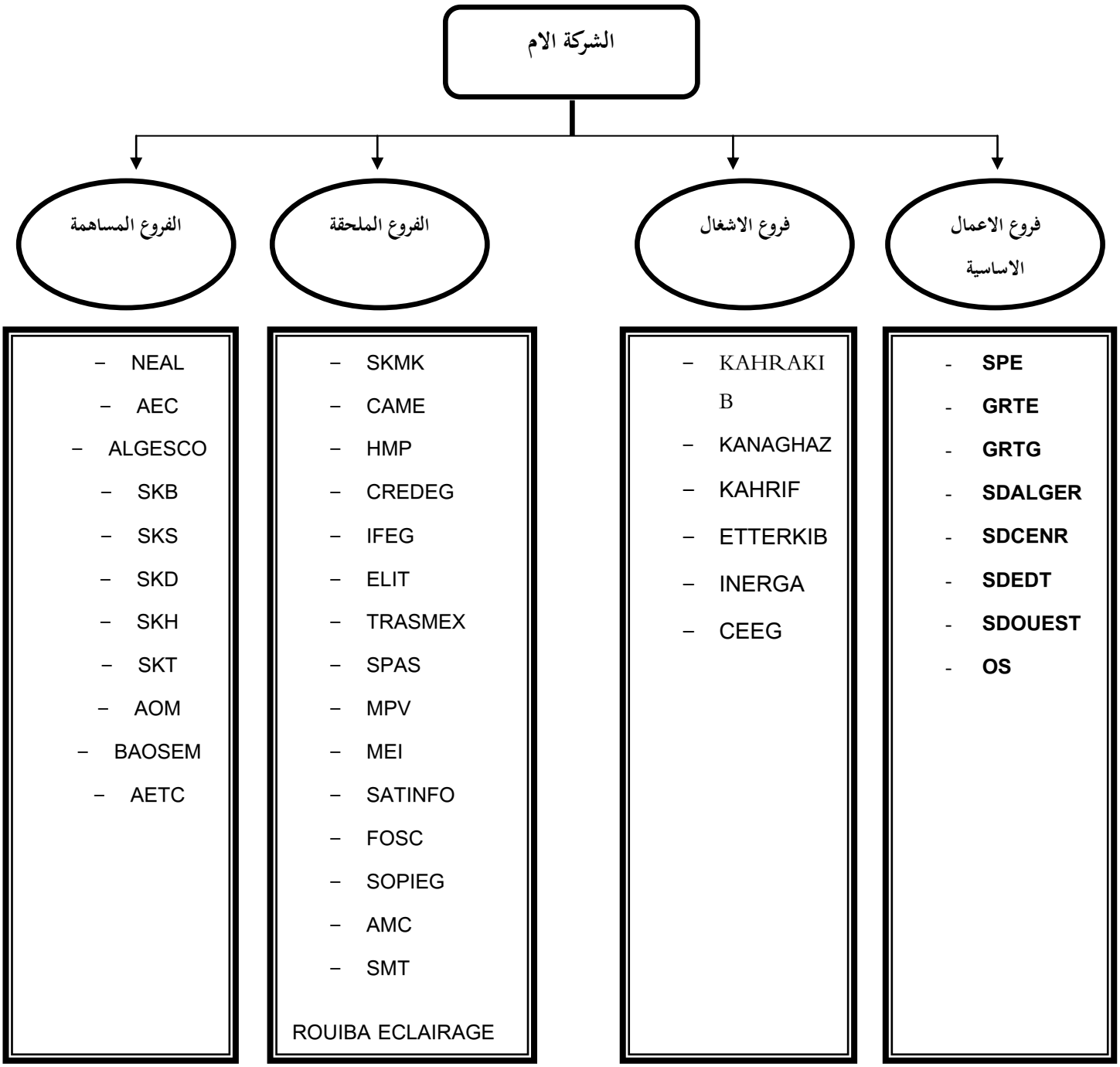
3. الشركات الملحقة (société périphériques)

قامت شركة سونلغاز بتخريج مهامها الملحقة من أجل أن تتحكم أكثر في أعمالها الأساسية، وقد تم إنشاء شركات متخصصة في الأعمال الملحقة لمجمع سونلغاز، ويكون تملك رأسمال هذه الشركات كليا من طرف الشركة الأم، بحيث تشغل هذه الشركات في مجال النقل، توزيع الأجهزة الإلكترونية ومعدات الغاز، البحث والتطوير، التكوين، خدمات صيانة معدات النقل بالإضافة إلى مهام أخرى.

4. الشركات المساهمة:

تمثل استراتيجية التنويع والشراكة القسم الأكبر من الاستراتيجية العامة لمجمع سونلغاز، بحيث تساهم الشركة الأم في عدة شركات متنوعة النشاط بما في ذلك مساهمتها في قطاعات تكنولوجيا مهمة مثل الاتصالات.

الشكل رقم(3-2) : شكل مجمع سونلغاز



المصدر: وثائق خاصة بالمجمع

المطلب الرابع: تقديم مديرية المالية و المحاسبة (DFC):

تلعب مديرية المالية والمحاسبة للمجمع دورا فعالا يتمثل في القيادة، كما ان لها اهمية كبيرة نظرا للأعمال التي تقوم بها حاليا، بحيث اوكلت لها عدة مهام تتعلق بالمالية والتيسير المحاسبي ككل.

أولا: مهام ووظائف مديرية المالية والمحاسبة للمجمع

تقوم هذه المديرية على تحقيق المهام التالية:

- اقتراح وتطبيق السياسة المالية لمجمع سونلغاز.
- إعداد وتطبيق السياسة التسييرية للتدفقات المالية للمجمع وضمان التوازن المالي للفترات القصيرة والمتوسطة الاجل للمجمع.
- التحكم في المخاطر المالية للمجمع.
- إعداد القوائم المالية الموحدة والسهر على احترام القواعد المحاسبية لكل الشركات المندرجة ضمن محيط التجميع.
- مسك الانظمة المعلوماتية للمجمع.

مديرية المالية والمحاسبة للمجمع تأخذ في هذا الاطار خمسة (05) وظائف هي كالتالي:

- تطبيق التجميع المحاسبي.
- تسيير الخزينة والالتزامات.
- تنظيم الصفقات.
- التخطيط المالي واستراتيجية الاستدانة.
- الموازنات ومراقبة التسيير.

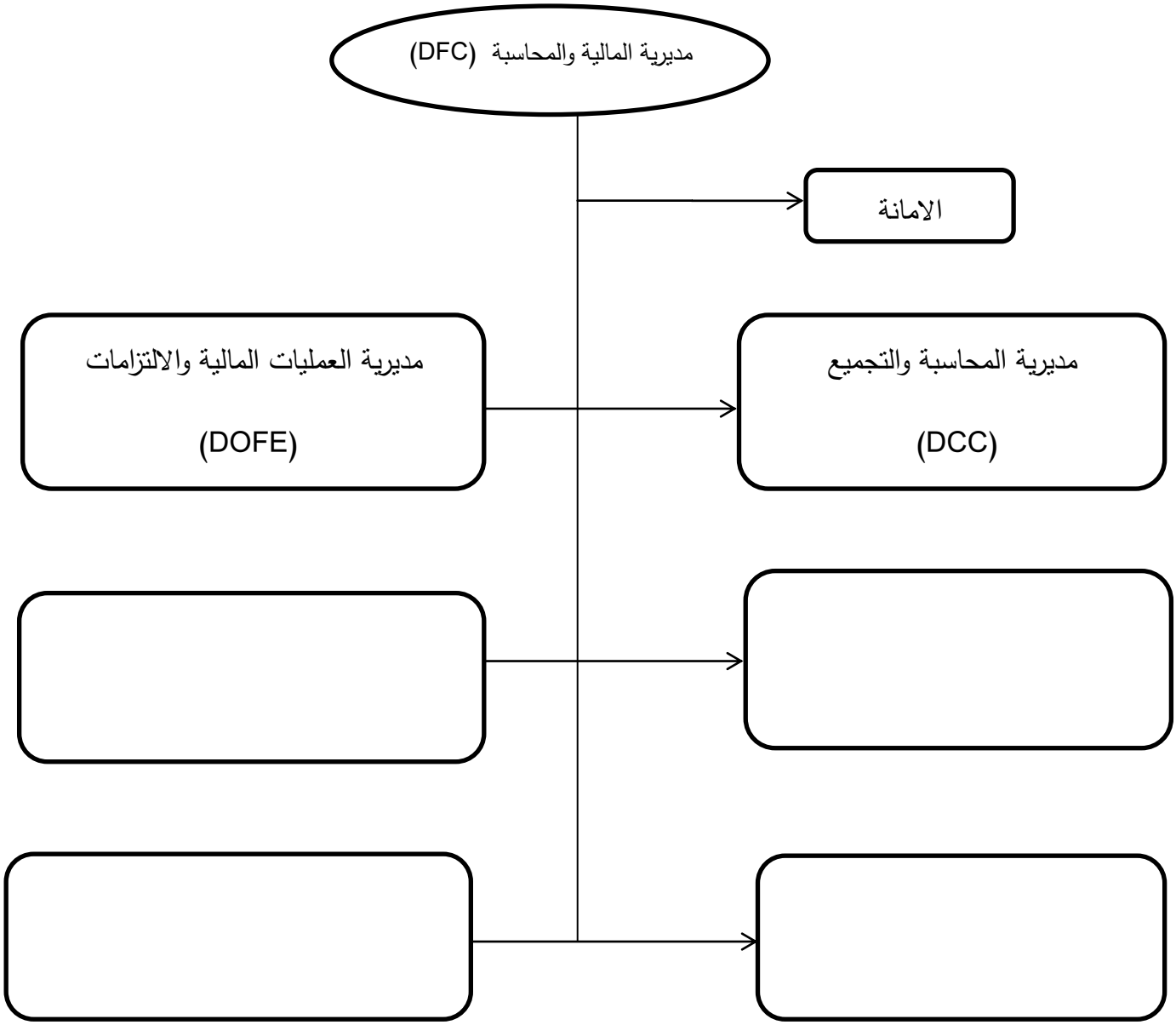
ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة للمجمع

تنقسم مديرية المالية والمحاسبة للمجمع 05 مديريات هي:

- مديرية العمليات المالية والالتزامات (DOFE)
- مديرية المحاسبة والتجميع (DCC)
- مديرية الموازنة (DRB)
- مديرية الهندسة المالية (DEF)
- مديرية ابرام الصفقات (DRM)

وسوف نقوم بتقديم الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة لمجمع سونلغاز:

الشكل رقم(3–3): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة للمجمع



المصدر: وثائق خاصة بالمجمع

ثالثا: مديرية المحاسبة والتجميع

يستوعب محيط التجميع كل شركات المجمع التي تمارس عليها الشركة الام رقابة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة. نجد أن المجمع يطبق نوعين من الرقابة: الرقابة المطلقة (نسبة المساهمة تكون أكثر من 50 %)، والتأثير الملحوظ (نسبة المساهمة تكون بين 20 % و 50 %)، وهو مجموع الشركات الخاضعة للتجميع والتي تشكل كيان اقتصادي واحد وهي جزء من المجمع. ويشمل محيط التجميع كل الشركات التابعة التي لها رأسمال مملوك بأكثر من 20%

1. مهام مديرية المحاسبة والتجميع:

تقوم مديرية المحاسبة والتجميع بعدة مهام:

- إعداد وبث الدراسات والاجتهادات المحاسبية والعمل على احترامها
- مسك أعمال التجميع لمحيط التجميع
- إعداد وتطبيق السياسة التسييرية للتدفقات المالية للمجمع وضمان التوازن المالي للفترات القصيرة والمتوسطة الأجل للمجمع
- ضمان التعاون مع محافظي الحسابات والمراجعين الخارجيين
- قيادة مهام التفتيش والفحص فيما يتعلق بتطبيق القواعد المحاسبية ومسك الحسابات
- مسايرة المديرية العامة لنظم المعلومات لإعادة تقييم الأنظمة المحاسبية والمالية
- المساهمة في كل الأعمال والدراسات التي لها علاقة مع النشاط

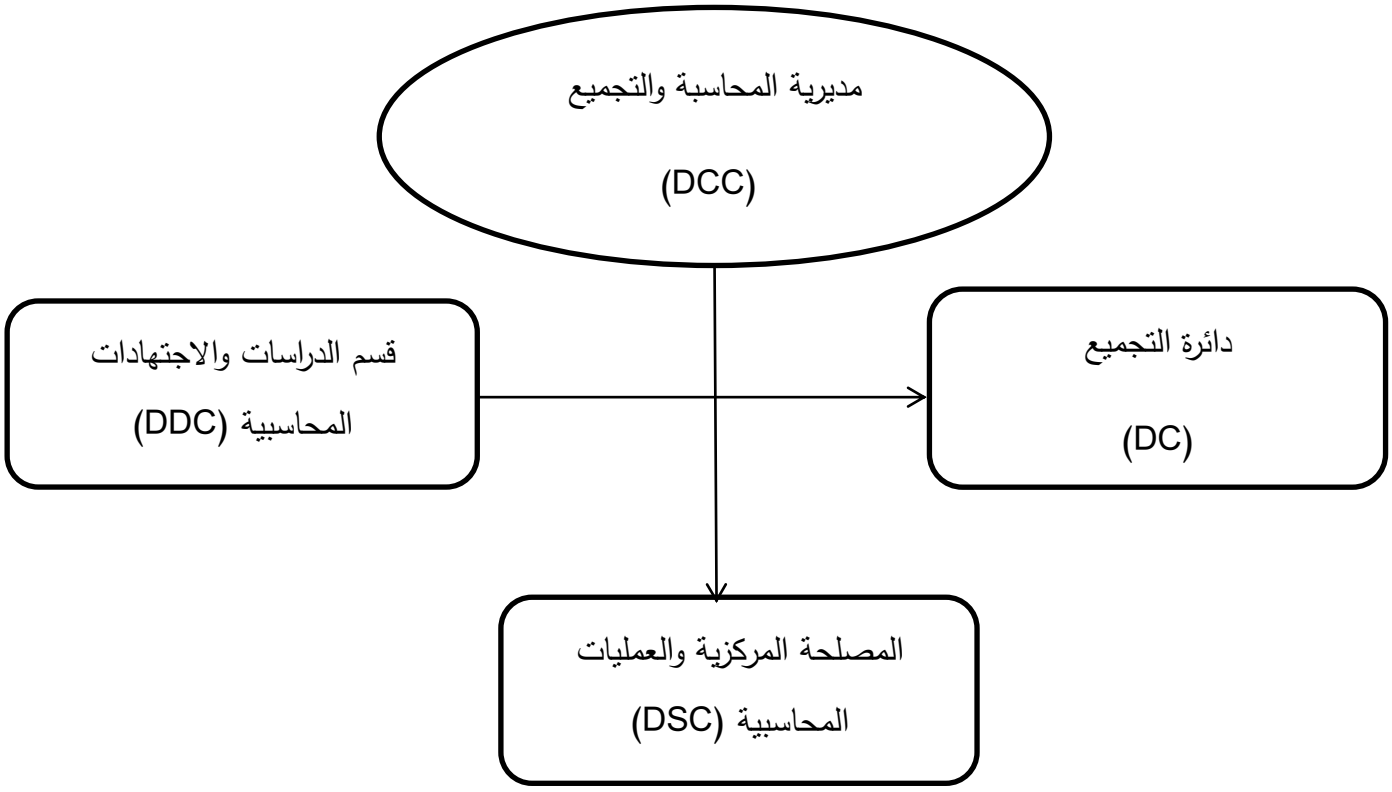
2. الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والتجميع:

المصالح التي تشملها مديرية المحاسبة والتجميع (DCC) هي كالتالي:

- **دائرة** التجميع (DC) مكلفة بإعداد الحسابات المجمعة للمجمع، والقيام بجميع أعمال التجميع بما في ذلك المعالجات والإقصاءات اللازمة، وتطبيق طرق التجميع سواء التجميع الكلي والوضع بالتكافؤ.
- قسم الدراسات والاجتهادات المحاسبية (DCD): الذي يقوم بإعداد الدراسات عن النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ويخرج بتعليمات من أجل التسجيلات المحاسبية .

- المصلحة المركزية و العمليات المحاسبية(DSC): في سنة 2011 قام المجمع بتقسيم محاسبة المجمع الى قسمين، القسم الأول متعلق بمحاسبة الاستغلال للعمليات الجارية(الفوترة ، الدفع...الخ)، وهذا القسم الأول أصبح تابع لمديرية الخدمات المشتركة (يجب العودة الى الهيكل التنظيمي للمجمع)
- أما القسم الثاني فهو متعلق بالمحاسبة التي لها علاقة بالمجمع(العلاقات الموجودة بين المجمع والشركات التابعة) على سبيل المثال الخزينة المركزية، حقوق الملكية وتسيير المحفظة تسير من طرف هذا القسم، حقوق...الخ. وهذا القسم أصبح تابع لهذه المصلحة (المصلحة المركزية والعمليات المحاسبية)، سوف نعرض فيما يلي الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والتجميع:

الشكل رقم(3-4): الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والتجميع



المصدر: وثائق خاصة بالمجمع

المبحث الثاني: تجميع حسابات مجمع الشركات

بما أن مجمع سونلغاز ملزم بإعداد الحسابات المجمعة عن طريق التجميع المحاسبي، فإن مديرية المحاسبة والتجميع هي التي تقوم بتلك العملية، إذ تنطلق اولا من عملية تحديد نطاق التجميع والتي من خلالها يتم اختيار طريقة التجميع الملائمة، بعدها تقوم بأعمال تحضيرية تمهيدا لإعداد هذه الحسابات.

المطلب الأول: تحديد نطاق التجميع

تقوم محفظة تسيير المساهمات في كل سنة بتقديم بطاقة جرد لمساهمات الشركات التي على اساسها يتم تحديد قائمة الشركات الداخلة في محيط (نطاق) التجميع، هذه القائمة تضم جميع الشركات بنسبة رؤوس أموالها، كما يتم اختيار طريقة التجميع المناسبة بحسب نسبة المساهمة (تتمثل هذه المساهمات في سندات المساهمة العادية أي أنها أسهم عادية فلكل سهم حق تصويت واحد)، مجمع سونلغاز يعتبر أن نسبة الرقابة هي نسبة المساهمة أي ليس على أساس نسبة حقوق التصويت في الجمعية العامة.

فيما يخص أنواع الرقابة المستخدمة في مجمع سونلغاز فهي الرقابة المطلقة بنسبة أكثر من 50% من المساهمة والتأثير الهام بنسبة أكثر من 20% من المساهمة، أما فيما يخص الرقابة المزدوجة فهي غير مطبقة لأن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إليها، وعلى هذا الاساس سنلخص في الجدول التالي جميع الفروع الداخلة و الخارجة في نطاق التجميع:

الجدول (3–1): تحديد الفروع الداخلة والخارجة في نطاق التجميع

الفروع		نسبة مساهمة الشركة الام في الفرع
الفروع داخل نطاق التجميع		
CENTRE DE RECHERCHE ET DE DEVELOPPEMENT DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ	CREDEG/Spa	100%
COMPAGNIE DE L4ENGINEERING DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ	CEEG/Spa	100%
COMPTOIR ALGERIEN DU MATERIAL ELECTRIQUE ET GAZIER	CAMEG/Spa	100%
EL DJAZAIRA INFOMATION TECHNOLOGY	ELIT/Spa	100%
ENTREPRISE DE FABRICATION ET DE COMMERCIALISATION DE MATERIEL D'ECLAIRAGE PUBLIC	ROUIBA ECLAIRAGE/Spa	100%
ENTREPRISE NATIONALE DES APPAREILS DE MESURE ET DE CONTROLE	AMC/Spa	100%
INSTITUT DE FORMATION EN ELECTRICITE ET GAZ	IFEG/Spa	100%
MAINTENANCE PRESTATION VEHICULES	MPV/Spa	100%
OPERATEUR DU SYSTEME ELECTRICITE	OS/Spa	100%
SHARIKET KAHRABA BERROUAGHIA	SKB/Spa	51%
SHARIKET KAHRABA KOUIDIET EDDRAOUCH	SKD/Spa	51%
SHARIKET KAHRABA SKIKDA	SKS/Spa	60%
SHARIKET KAHRABA TERGA	SKT/Spa	51%
SHARIKET KAHRABA MOUHAOUILAT KAHRABAIA	SKMK/Spa	100%
SOCIETE ALGERIENNE DE GESTION DU RESEAU DE TRANSPORT DE GAZ	GRTG/Spa	100%
SOCIETE ALGERIENNE DE GESTION DU RESEAU DE TRANSPORT DE L'ELECTRICITE	GRTE/Spa	100%
SOCIETE ALGERIENNE DE PRODUCTION DE L'ELECTRICITE	SPE/Spa	100%
SOCIETE ALGERIENNE DES TECHNIQUES D'INFORMATION	SAT-INFO/Spa	100%
SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE DU GAZ D'ALGER	SDA/Spa	100%
SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE DU GAZ DE L'EST	SDE/Spa	100%

SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE DU GAZ DE L'OUEST	SDO/Spa	100%
SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE DU GAZ DE CENTRE	SDC/Spa	100%
SOCIETE DE MAINTANANCE DES EQUIPEMENTS INDUSTIELS	MEI/Spa	100%
SOCIETE DE MONTAGE INDUSTRIEL	ETTERKIB/Spa	100%
SOCIETE DE REALISATION DE CANALISATIONS	KANAGHAZ/Spa	100%
SOCIETE DE REALISATION D'INFRASTRUCTURES	INERGA/Spa	100%
SOCIETE DE TRANSPORT ET DE MANUTANTION EXCEPTIONNELS DES EQUIPEMENTS INDUST ET ELEC	TRANSMEX/Spa	100%
SOCIETE DE TRAVAUX D'ELECTRIFICATION	KAHRIF/Spa	100%
SOCIETE DE TRAVAUX ET MONTAGE ELECTRIQUES	KAHRAKIB/Spa	100%
SOCIETE DU PATRIMOINE IMMOBILIER DES INDUSTRIES ELECTRIQUES ET GAZIERES	SOPIEG/Spa	100%
SHARIKET EL KAHRABA WA EL TAKET MOTAJADIDA	SKTM/Spa	100%
HOTEL MAS DES PLANTEURS	HMP/Spa	66%
SOCIETE DE PREVENTION ET D'ACTION EN SECURITE	SPAS/Spa	100%
FONDS DES ŒUVRES SOCIALES ET CULTURELLES DES TRAVAILLEURS DES INDUS ELEC TE GAZIER	FOSC/Spa	100%
SOCIETE DE MEDECINE DU TRAVAIL DES INDUSTRIES ELECTRIQUES ET GAZIERES	SMT/Sc	100%
ALGERIAN ENERGY COMPANY	AEC/Spa	50%
ALGERIAN ENERGY TELECOM COMPANY	AETC/Spa	50%
ALGERIAN ENERGINEERING SERVICES COMPANY	ALGESCO/Spa	24%
ALGERIAN O&M COMPANY	AOM/Spa	40%
BAOSEM EDITION EU PUBLICITE	BAOSEM/Sarl	35%
NEW ENERGY ALGERIA	NEAL/Spa	45%
SHARIKET KAHRABA HADJRET EN NOUSS	SKH/Spa	24.5%
الفروع الغير مدمجة في نطاق التجميع		
MECANIQUE LOURDE ET CHAUDRONNERIE SOUS-PRESSION	SIMAS/S	16%
SOCIETE CIVILE IMMOBILIERE	SCI/AMEL	40%

GROUPEMENT INSTITUT ALGERIEN DU PETROLE CORPORATE UNIVESITY	IAP-CU	25%
SOCIETE DE PROJET DE DESSALEMENT D4EAU DE MER D'EL TAREF		15%

المصدر: من اعداد الطالبتين

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن في سنة 2013 دخل في محيط (نطاق) التجميع اغلبية الشركات التابعة والحليفة، والتي وصل عددها 42 بالإضافة إلى الشركة الأم، ونلاحظ أن مجمع سونلغاز قام باستبعاد شركتين من محيط التجميع بالرغم من وجود نسبة مساهمة تسمح بدخولهما في محيط التجميع 40% في SCI/AMEL و25% في IAP–CU وهذا راجع لوجود هاتين الشركتين في حالة تصفية.

المطلب الثاني: اختيار طريقة التجميع الملائمة بالنسبة لكل فرع

يتم خلال هذه المرحلة اختيار طريقة التجميع الخاصة بكل فرع وذلك على اساس نسبة مساهمة الشركة الام في الفروع، وقد حددت أن الشركات التي تكون فيها نسبة المساهمة أكثر من 50% فإنها تطبق عليها طريقة التجميع الكلي، أما الشركات الحليفة التي تكون فيها نسبة المساهمة أكبر من 20% فإنها تطبق عليها طريقة الوضع بالتكافؤ. (مع العلم أن مجمع سونلغاز لا يطبق طريقة التكامل النسبي). وسنقدم في الجدول التالي طريقة التجميع التي تطبق على كل فرع من الفروع:

الجدول رقم (3–2): طريقة التجميع المطبقة على كل فرع

اسم الفرع	نسبة المساهمة	طريقة التجميع المعتمدة
CREDEG/Spa	100%	التجميع الكلي
CEEG/Spa	100%	التجميع الكلي
CAMEG/Spa	100%	التجميع الكلي
ELIT/Spa	100%	التجميع الكلي
ROUIBA ECLAIRAGE/Spa	100%	التجميع الكلي
AMC/Spa	100%	التجميع الكلي
IFEG/Spa	100%	التجميع الكلي
MPV/Spa	100%	التجميع الكلي
OS/Spa	100%	التجميع الكلي
SKB/Spa	51%	التجميع الكلي
SKD/Spa	51%	التجميع الكلي
SKS/Spa	60%	التجميع الكلي

SKT/Spa	51%	التجميع الكلي
SKMK/Spa	100%	التجميع الكلي
GRTG/Spa	100%	التجميع الكلي
GRTE/Spa	100%	التجميع الكلي
SPE/Spa	100%	التجميع الكلي
SAT-INFO/Spa	100%	التجميع الكلي
SDA/Spa	100%	التجميع الكلي
SDE/Spa	100%	التجميع الكلي
SDO/Spa	100%	التجميع الكلي
SDC/Spa	100%	التجميع الكلي
MEI/Spa	100%	التجميع الكلي
ETTERKIB/Spa	100%	التجميع الكلي
KANAGHAZ/Spa	100%	التجميع الكلي
INERGA/Spa	100%	التجميع الكلي
TRANSMEX/Spa	100%	التجميع الكلي
KAHRIF/Spa	100%	التجميع الكلي
KAHRAKIB/Spa	100%	التجميع الكلي
SOPIEG/Spa	100%	التجميع الكلي
SKTM/Spa	100%	التجميع الكلي
HMP/Spa	66%	التجميع الكلي
SPAS/Spa	100%	التجميع الكلي
FOSC/Spa	100%	التجميع الكلي
SMT/Sc	100%	التجميع الكلي
AEC/Spa	50%	الوضع بالتكافؤ
AETC/Spa	50%	الوضع بالتكافؤ
ALGESCO/Spa	24%	الوضع بالتكافؤ
AOM/Spa	40%	الوضع بالتكافؤ
BAOSEM/Sarl	35%	الوضع بالتكافؤ
NEAL/Spa	45%	الوضع بالتكافؤ
SKH/Spa	24.5%	الوضع بالتكافؤ

المصدر: من اعداد الطالبتين

المطلب الثالث: مقارنة بين محيط وطرق التجميع المعتمدة في مجمع سونلغاز مع معايير المحاسبة الدولية

في الجدول أدناه نقوم بإجراء مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية وما يقوم مجمع سونلغاز باعتماده فيما يخص محيط التجميع و طرق التجميع المطبقة:

الجدول رقم(3–3): مقارنة محيط وطرق التجميع المعتمدة لمجمع سونلغاز مع معايير المحاسبة الدولية.

معايير المحاسبة الدولية	مجمع سونلغاز	الملاحظة
توافق شروط استبعاد الشركات التابعة من محيط التجميع مع شروط الاستبعاد لمجمع.	المجمع يقوم بادراج جميع الشركات في محيط التجميع ما عدا الشركات المفروضة عليها قيود شديدة لا تسمح لها بتحويل الأموال للشركة الأم الامر الذي ينتج عنه فقدان الرقابة أو السيطرة	**لا يوجد اختلاف**
يحدد معدل الرقابة على اساس نسبة حقوق التصويت في الجمعية العامة.	تحدد نسبة الرقابة على اساس نسبة المساهمة.	**يوجد اختلاف**
يتضمن محيط التجميع جميع الشركات التي تمارس عليها الرقابة المطلقة، المزدوجة والممارس عليها التأثير الهام (وفق معدل الرقابة).	يدرج مجمع سونلغاز جميع الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الحليفة في محيط التجميع.	**لا يوجد اختلاف**
تطبيق طريقة التجميع الكلي في ممارسة الرقابة المطلقة من الشركة الام على الشركات التابعة، وتتمثل في دمج (تجميع) الحسابات الفردية للشركات التابعة بالكامل.	يقوم مجمع سونلغاز بتجميع القوائم المالية الفردية للشركات التابعة بالكامل.	**لا يوجد اختلاف**
تطبيق طريقة الوضع بالتكافؤ في ممارسة التأثير الهام من الشركة الام على الشركات الحليفة، والشركات المشتركة التي تمارس عليها الرقابة المزدوجة.	يقوم المجمع بادراج الشركات الحليفة في محيط التجميع بطريقة الوضع بالتكافؤ.(لان مجمع سونلغاز ليس لديه شركات تمارس عليها الرقابة المزدوجة).	**يوجد اختلاف**
تطبيق طريقة التجميع النسبي في ممارسة رقابة المزدوجة من الشركة الام على المشاريع المشتركة.	لا يقوم مجمع سونلغاز بدمج القوائم المالية الفردية للمشاريع المشتركة، لذا يجب على المجمع ادراج هذه المشاريع في محيط التجميع لتطبيق طريقة التجميع النسبي	**يوجد اختلاف**

المصدر: من اعداد الطالبتين.

المبحث الثالث:عرض الميزانية المالية المجمعة

المطلب الأول: عمليات ما قبل التجميع

يقوم المجمع بمجموعة من الاعمال قبل قيامه بعملية التجميع بهدف جعل المعطيات المحاسبية للشركات التي تدخل في نطاق التجميع متجانسة ومتناسقة، وتخص هذه الاعمال اساسا:

- عملية توحيد ارقام الحسابات لفروع المجمع وفقا لأرقام حسابات الشركة الأم(الانسجام)،بحيث تلزم شركة سونلغاز فروعها على تقييد عملياتهم المحاسبية وفق مخططها المحاسبي، أي اعداد مخطط محاسبي موحد بين الشركة الام و فروعها
- تقوم الشركة الام بتجميع ميزان المراجعة للفروع للحصول على ميزان مراجعة متراكم تعتمد عليه في اعداد الميزانية المالية المجمعة
- الغاء العمليات البينية التي ينتج عنها حقوق وديون بين فروع المجمع

المطلب الثاني: تطبيق طريقة التجميع الكلي على ميزانيات الفروع

I. عملية التجميع: القيام بجمع جميع عناصر الميزانيات (أصول وخصوم) للفروع والشركة الأم سطرا بسطر للحصول على صافي الاصول والخصوم المجمعة ففي سنة 2013 قام مجمع سونلغاز بتطبيق طريقة التجميع الكلي على 35 شركة تابعة بالإضافة الى الشركة الام

II. عملية المعالجة:

1. حذف قيمة الاسهم التي تمتلكها الشركة الام Sonelgaz في جميع الفروع الداخلة في محيط التجميع من جانب الاصول والتي قدرت قيمتها ب: **265 073 228 د.ج**
2. اقصاء مجموع رؤوس الاموال التي تمتلكها الشركة الام في فروعها من جانب الخصوم والتي تقدر قيمتها ب: **445 137 286 د.ج**
3. الغاء العمليات البينية التي تمت بين الفروع المكونة للمجمع فتحذف قيمة الديون من جانب الخصوم اما الحقوق فتلغى من جانب الاصول بحيث نلاحظ انه ليس هناك فرق بين قيمة الديون و الحقوق المعترف بها من جانب الفروع والتي قدرت قيمة كل منها ب: **41 309 013.17**

4. حذف قيمة الاحتياطات التي تمتلكها الشركة الام في الفروع التي تجمع ميزانياتها كليا لكنها لا تمتلك نسبة مساهمة فيها 100% من جانب الخصوم والمقدر قيمتها ب: **1 607 141.45**
5. حذف قيمة الترحيل من جديد التي تمتلكها الشركة الام في الفروع التي لها نسبة مساهمة فيها اقل من 100% من جانب الخصوم والتي تقدر قيمتها ب: **238 086.35**
6. حذف قيمة النتيجة التي تمتلكها الشركة الام في الفروع التي لها نسبة مساهمة فيها اقل من 100% من جانب الخصوم والتي تقدر قيمتها ب: **– 5 651 722.73**
7. الغاء العمليات البينية التي تمت بين الفروع المكونة للمجمع فتحذف قيمة الديون من جانب الخصوم اما الحقوق فتلغى من جانب الاصول بحيث نلاحظ انه ليس هناك فرق بين قيمة الديون و الحقوق المعترف بها من جانب الفروع والتي قدرت قيمة كل منها ب: **41 309 013.17**
8. اظهار قيمة حقوق الملكية في جانب الخصوم والتي قيمتها: **53 781 512**

ومن خلال الجدولين ادناه نبين طريقة حساب حقوق الملكية:

المطلب الثالث: تطبيق طريقة الوضع في التكافؤ

مجمع سونلغاز قام في سنة 2013 بتطبيق طريقة الوضع بالتكافؤ على 07 شركات حليفة، و فيما يلي سنقوم بتطبيق طريقة الوضع بالتكافؤ والتي سنوضحها من خلال الجداول التالية:

عملية المعالجة:

1. في جانب الاصول نقوم بإضافة فارق الوضع بالتكافؤ في عنصر "سندات موضوعة موضع المعادلة" والمقدر قيمته ب: **14 291 270.22**
2. في جانب الخصوم نقوم بإضافة لعنصر النتيجة القيمة التي تخصه المقدرة ب: **6 864 139.42807**
3. اما فيما يخص فرق الوضع بالتكافؤ المقدر ب:**7 220 609.44** نقوم بإضافته في جانب الخصوم في عنصر فارق المعادلة

وأخيرا نقوم بعرض الميزانية المالية المجمعة بعد الإنتهاء من جميع العمليات والمعالجات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(3–6):الاموال الخاصة للفروع المطبق عليها طريقة التجميع بالوضع في التكافؤ **الوحدة: كيلو دينار**

الفروع	نسبة مساهمة الشركة الام	الاموال الخاصة للفروع				مجموع الاموال الخاصة للفروع
		رأس المال	احتياطات	النتيجة	الترحيل من جديد	
AOM	40%	190 000 000,00	199 733 103,95	2 593 461 516,89	-8 728 357,19	**2 974 466 263,65**
AEC	50%	15 840 000 000,00	11 377 500 854,48	7 448 675 367,88	0,00	**34 666 176 222,36**
AETC	50%	200 000 000,00	11 512 858,28	107 142 189,59	-12 050 861,33	**306 604 186,54**
NEAL	45%	200 000 000,00	439 445 487,29	-128 883 797,85	0,00	**510 561 689,44**
SKH	24,50%	22 331 920 000,00	860 799 211,09	8 484 519 987,64	0,00	**31 677 239 198,73**
ALGESCO	24%	99 670 000,00	2 257 680 986,31	853 159 261,86	1 524 944 923,69	**4 735 455 171,86**
BAOSEM	35%	1 000 000,00	397 856 049,71	85 427 101,04	0,00	**484 283 150,75**
المجموع		**38 862 590 000,00**	**15 544 528 551,11**	**19 443 501 627,05**	**1 504 165 705,17**	**75 354 785 883,33**

المصدر: وثائق المؤسسة

الجدول رقم(3–7): حساب حصة المؤسسة الام من الاموال الخاصة في الفروع التي يطبق عليها طريقة التجميع بالوضع في التكافؤ بالدينار

الفروع	نسبة مساهمة الشركة الام	حصة المؤسسة الام من الاموال الخاصة في الفروع				القيمة الحالية
		رأس المال	احتياطات	النتيجة	الترحيل من جديد	
AOM	*40%*	*76 000 000,00*	*79 893 241,58*	*1 037 384 606,76*	*-3 491 342,88*	**1 189 786 505,46**
AEC	*50%*	*7 920 000 000,00*	*5 688 750 427,24*	*3 724 337 683,94*	*0,00*	**17 333 088 111,18**
AETC	*50%*	*100 000 000,00*	*5 756 429,14*	*53 571 094,80*	*-6 025 430,67*	**153 302 093,27**
NEAL	*45%*	*90 000 000,00*	*197 750 469,28*	*-57 997 709,03*	*0,00*	**229 752 760,25**
SKH	*24,50%*	*5 471 320 400,00*	*210 895 806,72*	*2 078 707 396,97*	*0,00*	**7 760 923 603,69**
ALGESCO	*24%*	*23 920 800,00*	*541 843 436,71*	*204 758 222,85*	*365 986 781,69*	**1 136 509 241,25**
BAOSEM	*35%*	*350 000,00*	*139 249 617,40*	*29 899 485,36*	*0,00*	**169 499 102,76**
	المجموع	***13 681 591 200,00***	***6 864 139 428,07***	***7 070 660 781,64***	***356 470 008,14***	**27 972 861 417,86**

المصدر: من اعداد الطالبتين

حساب حصة المؤسسة الام من الاموال الخاصة في الفرع HMP

راس مال الفرع x نسبة مساهمة الشركة الام=000,00 190 000 000,00 x 40%=000,00 76 000 000 ، نتيجة الفرعx نسبة مساهمة الشركة الام= 516,89 461 593 2 40%= 606,76 384 037 1

احتياطات الفرعx نسبة مساهمة الشركة الام = 103,95 733 199 x 40% = 241,58 893 79 ، الترحيل من جديد للفرعx نسبة مساهمة الشركة الام= (357,19 728 8-) x 40% =342,88 491 3-

وعليه فالقيمة الحالية لاسهم الشركة الام في الفرع HMP تقدر ب:**1 189 786 505,46** ، ولقد قمنا باتباع نفس الطريقة في حساب الفروع الاخرى

الجدول رقم(3–8): حساب فرق الوضع بالتكافؤ بالدينار

الفروع	القيمة الحالية	القيمة الدفترية	فرق الوضع بالتكافؤ	فرق الوضع بالتكافؤ خارج النتيجة
AOM	1 189 786 505,46	76 000 000,00	**1 113 786 505,46**	**76 401 898,70**
AEC	17 333 088 111,18	7 920 000 000,00	**9 413 088 111,18**	**5 688 750 427,24**
AETC	153 302 093,27	100 000 000,00	**53 302 093,27**	**-269 001,53**
NEAL	229 752 760,25	90 000 000,00	**139 752 760,25**	**197 750 469,28**
SKH	7 760 923 603,69	5 471 320 400,00	**2 289 603 203,69**	**210 895 806,72**
ALGESCO	1 136 509 241,25	23 920 800,00	**1 112 588 441,25**	**907 830 218,40**
BAOSEM	169 499 102,76	350 000,00	**169 149 102,76**	**139 249 617,40**
المجموع	**27 972 861 417,86**	**13 681 591 200,00**	**14 291 270 217,86**	**7 220 609 436,22**

المصدر: من اعداد الطالبتين

فرق الوضع بالتكافؤ= القيمة الحالية– القيمة الدفترية

بالنسبة للفرع AOM = 1 189 786.46 - 76 000 000.00 = 1 113 786 505.46

فرق الوضع بالتكافؤ خارج النتيجة= مجموع الاحتياطات والترحيل من جديد وبنفس الطريقة تم حساب باقي الفروع

بالنسبة للفرع AOM= 6 864 139 428,07 + 356 470 008,14= 7 220 609 436,22

الجدول رقم(3–4): رؤوس اموال الفروع التي نسبة مساهمة الشركة الام فيها اقل من 51%

الفروع	راس المال	الاحتياطات	النتيجة	الترحيل من جديد	مجموع رؤوس الاموال
HMP	15 000,00	190 705,00	34 929,00	-	**240 634,00**
SKB	6 300 000,00	2 267 382,00	- 261 089,00	909 084,00	**9 215 377,00**
SKD	53 682 000,00	-	- 6 842 348,00	377 348,00	**47 217 000,00**
SKS	12 870 000,00	1 081 389,00	4 488 336,00	- 2 100 609,00	**16 339 116,00**
SKT	48 000 000,00	-	- 8 118 400,00	- 57 539,00	**39 824 061,00**
المجموع	**120 867 000,00**	**3 539 476,00**	**- 10 698 572,00**	**- 871 716,00**	**112 836 188,00**

المصدر: وثائق المؤسسة

الجدول رقم(3–5): قيمة حقوق الاقلية

الفروع	نسب حقوق الاقلية	راس المال	الاحتياطات	النتيجة	الترحيل من جديد	مجموع حقوق الاقلية
HMP	1/3	5 000,00	63 568,33	11 643,00	-	80 211,33
SKB	49%	3 087 000,00	1 111 017,18	- 127 933,61	445 451,16	4 515 534,73
SKD	49%	26 304 180,00	-	- 3 352 750,52	184 900,52	23 136 330,00
SKS	40%	5 148 000,00	432 555,60	1 795 334,40	- 840 243,60	6 535 646,40
SKT	49%	23 520 000,00	-	- 3 978 016,00	- 28 194,11	19 513 789,89
المجموع		**58 064 180,00**	**1 607 141,11**	**- 5 651 722,73**	**- 238 086,03**	**53 781 512,35**

المصدر: من اعداد الطالبتين

حساب حقوق الاقلية للفرع SKB:

راس مال الفرع x نسبة حقوق الاقلية= 6 300 000.00 x 40%= 3 087 000.00

*احتياطات الفرع*x نسبة حقوق الاقلية= 2 267 382.00 x 40%= 1 111 017.18

*نتيجة الفرع*x نسبة حقوق الاقلية= (261 089.00-) x 40%= 127 933.61 -

الترحيل من جديد للفرعx نسبة حقوق الاقلية= 909 084.00 x 40%= 445 451.16

وعليه فقيمة حقوق الاقلية للفرع SKB تقدر ب: **4 515 534.73** ولقد تم اتباع نفس الطريقة في حساب الفروع الاخرى

خاتمة عامة:

من خلال دراستنا لموضوع " دور المعايير المحاسبية الدولية في اعداد الميزانية المالية المجمعة" الذي تطرقنا من خلاله الى تعريف المجمع والتجميع المحاسبي، وكذا تسليطنا الضوء على المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي، مسندين بذلك دراسة تطبيقية حول كيفية اعداد الميزانية المالية في مجمع سونلغاز والتي تعكس الواقع الميداني لعملية التجميع المحاسبي.

* **نتائج اختبار الفرضيات:**

من خلال هاته الدراسة توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضيات المطروحة حيث:

الفرضية الأولى: تجميع الحسابات، ماهي إلا تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية، تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج الشركات المشكلة من الشركة الأم والشركات التابعة لها.

لقد تبين أن هذه الفرضية صحيحة، اذ تعتبر عملية التجميع في حد ذاتها تعتمد على تقنيات محاسبية خاصة بمحاسبة المجمع فقط، قصد الوصول إلى عرض القوائم المالية المجمعة.

الفرضية الثانية: اغلب الحسابات تظهر في الميزانية المالية المجمعة تختلف عن الحسابات الموجودة في ميزانيات الشركات التابعة. لا تختلف معظم الحسابات التي تظهر في الميزانية المالية المجمعة عن الحسابات المكونة لميزانيات شركات التابعة وإنما يختلف البعض منها فقط وهي العناصر الناتجة عن عملية التجميع المحاسبي لميزانيات شركات المجمع، وهذا يعني أن معظم العناصر من الميزانية المالية المجمعة مماثلة لنظيرتها في ميزانيات الشركات التابعة، وهذا ما يثبت خطأ هذه الفرضية.

الفرضية الثالثة: إن معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع لها دور تسهيل عملية إعداد الميزانية المالية المجمعة، وذلك بالمساهمة في حل مشاكل الاختلاف التي تعاني منه خاصة الشركات المتعددة الجنسيات والتي لها فروع منتشرة على المستوى العالمي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

* **نتائج الدراسة النظرية:**

1) إن الخاصية الأساسية التي تميز مجمع الشركات تتمثل في تمتع كل الشركات المكونة للمجمع بشخصية معنوية خاصة بها من الناحية القانونية، أما من الناحية الميدانية فشركات المجمع تشكل فيما بينها وحدة اقتصادية واحدة.
2) امتلاك الشركة الأم نسبة المساهمة في شركاتها التابعة لا يسمح لها دائما بتجميع ميزانياتها فهناك شرط أساسي في عملية التجميع ألا وهو انتماء الشركة لمحيط التجميع وعلى هذا الأساس يتم تحديد الشركات التي ستقوم المؤسسة بتجميعها.
3) الهدف من إعداد قوائم مالية مجمعة هو التعبير الصادق على الثروة الحقيقية والمركز المالي الحقيقي لمجموعة المؤسسات المكونة للمجمع.
4) تعد تقنية التجميع المحاسبي بمثابة الأداة الوحيدة التي تسمح بتقديم صورة صادقة عن الذمة والوضعية المالية، ونتيجة المجمع على أساس وحدة واحدة، وهي تعتمد على تقنيات محاسبية دقيقة وكفاءات مهنية مختصة.
5) قسمت معايير المحاسبة الدولية الشركات التي تمتلك فيها الشركة الأم مساهمات إلى أنواع تصنف حسب نوع الرقابة الممارس عليها، ففي حالة ممارسة رقابة مطلقة تعتبر شركات تابعة، وفي حالة ممارسة رقابة مزدوجة تعتبر شركة مشتركة، أما في حالة التأثير فتعد شركة حليفة، ولكل نوع من هذه الأنواع طريقة تجميع وقواعد تطبيق خاصة.
6) تعد الميزانية المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية أكثر فعالية وملائمة وشفافية.

* **نتائج الدراسة التطبيقية:**

1) لقد تم إنشاء مجمع سونلغاز عن طريق الانقسام، فقد تم تحويل مديريات شركة سونلغاز الى شركات تابعة او فروع مستقلة قانونا عن بعضها البعض.
2) تقتصر مساهمات شركة سونلغاز (الشركة الأم) في شركاتها الفرعية على المساهمات العادية فقط.
3) تتمثل مساهمات شركة سونلغاز في حقوق الملكية التي تملكها في شركات الفروع التي أنشاها والتي يطبق عليها طريقة التجميع الكلي، بالإضافة إلى المساهمات في بعض الشركات الحليفة، ولكن بنسب تساوي او اقل عن 50% وبالتالي تطبق عليها طريقة الوضع بالتكافؤ.

4) لا تقوم مديرية التجميع والمحاسبة لمجمع سونلغاز بتطبيق كل متطلبات معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع عند إعدادها للميزانية المالية المجمعة، لكن تطبق فقط ما ورد في النظام المحاسبي المالي.

* **اقتراحات وتوصيات:**

1) تشجيع الشركات الخاصة والعمومية على تشكيل مجمعات، من خلال تحفيزهم بشتى الوسائل نظرا للفائدة الكبيرة، التي ستعود عليها وعلى الاقتصاد الوطني.
2) ضرورة تعميم الممارسة المحاسبية للمجمع من خلال التحكم في تقنية تجميع الحسابات.
3) محاولة إنشاء مديريات للتجميع المحاسبي على مستوى المجمعات تعمل على إعداد القوائم المالية على المستوى الدولي (معلومات مالية ذات بعد دولي).
4) ضرورة التحكم في المجمعات من طرف الإطارات، المحاسبين والمهنيين لما لها من امتدادات وطنية ودولية.

* **آفاق الدراسة :**

نظرا لشساعة وتعقد موضوعنا فانه يبقى دائما في حاجة ماسة إلى بحوث جديدة، مما يدعونا إلى اقتراح بعض المواضيع كآفاق بحث لهذه المذكرة :

- صعوبات ومشاكل إعداد القوائم المالية المجمعة.
- تدقيق الحسابات المجمعة حسب معايير التدقيق الدولية.
- التجميع المحاسبي في الشركات المتعددة الجنسيات.
- دور التسيير المالي لفروع المجمع في اتخاذ القرارات بالنسبة للشركة الأم.
- التغير في محيط التجميع وأثره على أداء المجمعات.

المراجع باللغة العربية:

I. الكتب:

1. حمدان مأمون، معايير المحاسبة الدولية، دورة معايير المحاسبة الدولية، 2009، سوريا.
2. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، شرح معايير المحاسبة الدولية، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الجزء الثالث، المحاسبة عن الاستثمارات والمشتقات المالية، 2004، الدار الجامعية، الإسكندرية.

II. الرسائل و المذكرات:

1. أوماطة فريال، تقنية تجميع الحسابات، حالة الشركة القابضة سونطراك خدمات بترولية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر 2001-2002.
2. حروز ريمة، التجميع المحاسبي للقوائم المالية المجمعة في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011-2012. سوسة بدر الدين، توحيد القوائم المالية وتدقيقها، دراسة حالة شركة تسيير مساهمات الدولة للعرب، مذكرة ماجيستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر 2010-2011.
3. زرموت خالد، ادماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2010-2011.
4. مقدمي احمد، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات –دراسة حالة مجمع صيدال-، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005 – 2006.

5. منير سلامي، القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة -2010 2009.

III. القوانين والمراسيم:

1. القانون التجاري، الأمانة العامة للحكومة، جوان 2010. http://www.joradp.dz
2. الامر 96-31 ممضي في 30 ديسمبر1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997، المادة 14 الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 85، مؤرخة في 31ديسمبر1996.
3. الجريدة الرسمية رقم 19، 25مارس 2009، الجزائر.
4. القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو2008 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19،28 ربيع الاول 1430 الموافق ل25 مارس 2009.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، الجزائر، الصادرة في 12/08/ 1999.

IV. ملتقيات ومجلات:

1. الدكتور وليد ناجي الحيالي، درس حول معيار المحاسبي الدولي 27، البيانات المالية المجمعة والمنفصلة، الاكاديمية العربية في الدنمارك، كلية المدارة والاقتصاد، الدراسات العليا.

المراجع باللغة الأجنبية

I. Les livres :

1. Akima. Tairou, analyse et décessions financières, harmattan, France, 2006.
2. Allen white, la consolidation direct, 4éme édition, de Boeck, Belgique, Bruxelles, 2003.

3. Bruno Bachy, Michel Sion, analyse financière des comptes consolidés normes IFRS, 2éme édition, paris 2009.
4. Ben aibouche Mohamed cid, comptabilité des sociétés, conforme aux normes du nouveau système, comptable et financier SCF. Opu, 2010.
5. Benoi Lebrun, les comptes consolidés, édition demos, paris, 2000.
6. Christine Colette, incitation a la gestion fiscal des entreprises, édition Ayrolle France, 1994.
7. Christian et Christiane roulet, comptabilité des sociétés commerciales, 13éme édition dunod, France 2001.
8. Elisabeth Bertin, Christophe godowski, rédha khelassi, manuel comptabilité et audit, berti edition, alger, 2013.
9. François Gorē, droit des affaires, paris Montchrestien, tom2, France 1999.
10. François Haffen, le contrôle des filiales dans la stratégie de groupe, édition de l'organisation, 1999.
11. Francis le Febvre, mémento pratique fiscal 2000, édition Lefebvre, France 2000.
12. François Engel et Fréderic kletz, cours de comptabilité générale, école mines de paris, paris, France, 2007.
13. François colinet et Simon Paoli, pratique des comptes consolidés, 5éme édition, paris, dunod, 2008.
14. Grégory Heem, lire les états financiers en IFRS, édition d'organisation, 2004.

15. J.y.eglem et p. Garzil, la consolidation de gestion et de contrôle des groupes, édition Vuibert, paris1984.
16. José destours et Thierry cuyanbéren, comptabilité et gestion des sociétés, édition lacost, France 1998.
17. James D. sticeand earlk. Stice, intermediate accounting, South-western, canada, 2013.
18. Jacques richard et Christine collette, comptabilité générale système français et nomes IFRS, 8éme édition, dunod, France, 2008.
19. Josette et max peyrard, dictionnaire de la finance 2éme 2dition, paris, librairie Vuibert, novembre 2001.
20. Joseph antoine et Jean-Paul cornil, lexique thématique de comptabilité, 7éme édition, Boeck, bruxelles, Belgique, 2002.
21. Jean raffegeau. Dufils p.corréj. de minoville D, comptes consolidés, édition francis Lefebvre, France 1989.
22. Jean michel palou, manuel de consolidation, 3éme édition, groupe revue fiduciaire, France 2003.
23. Mabrouk Hocine, code de commerce, édition dahleb, Algérie, 1999.
24. Pierre garnier HEC et henri, garnier, comptabilité des sociétés, dunod, bordas, paris, 1987.
25. Riam et laura friedrich et stephen spector, norme comptable internationale (IAS27) etats financiers consolidés et individuelles, le repére, GGA canada, 2009.

26. Robrert obert et marie pierre mairesse, comptabilité et audit manuel et applications, 2éme édition, dunod, paris, France, 2009.
27. Stéphane mercier, la législation comptable, edipro, liège, Belgique, 2013.
28. Tayeb zitoun comptabilité des sociétés, édition Berti, Alger 2003.

II. Les magazines:

1. Bian friedrich et laura friedrich, norme comptable internationale 27(IAS27), états financier consolides et individuels, le répére, canada, 2009.

III. LES JOURNAUX OFFICIEL :

1. république française, instruction N°08_07_M9, les comptes consolidés dans les étatilissement publics nationaux, texte publié au bulletin officiel de la comptabilité publique, 03/04/2008.

IV. LES MIMOIRES :

1. Dib makhlouf, consolidation en TFRS, mémoire de fin d'étude diplôme supérieur des études bancaires, ESB, octobre 2008, 10éme promotion.
2. Mustapha tifouche, le origine fiscal des groupes de sociétés, mémoire de fin d'étude, institut d'économie douanière et fiscale, promotion 1997_1999.

المواقع الالكترونية:

1. http//www.juritravail.com/lexique/filiale.html.
2. Fr.calameo.com/books/0030798255F1C8dc70e.