تمهيد

يشهد العصر الحالي تزايدا معتبرا في توجه الشركات نحو التكتل الاقتصادي، سواء من خلال امتلاك شركة تدعى الشركة الأم لمساهمات في شركة أخرى تدعى الشركة التابعة، أو عن طريق إنشاء شركات تابعة، أو من خلال الاندماج مع الشركات الأخرى.

يضع هذا التنظيم أو التكتل من جهة مسيري الشركة الأم في حاجة إلى معرفة الذمة المالية والأداء المالي للمجمع، ومن جهة أخرى المساهمين والمستثمرين في حاجة إلى الحصول على المعلومات المالية الخاصة بالمجمع والتي تساعدهم في اتخاذ القرارات.

ومن هنا جاءت الحاجة إلى القيام بتجميع حسابات المجمع، الحسابات الفردية للشركة الأم وكل الشركات المجمعة، والتي تلبي الحاجة للحصول على المعلومات المالية.

تعتبر الحاجة إلى القوائم المالية المجمعة دافعا للكثير من الشركات لإعدادها، إلا أن النظام المحاسبي المالي قد ألزم الكثير من الشركات بإعداد قوائم مالية مجمعة، والتي لم تكن في السابق مجبرة بذلك، إلا الشركات المسعرة في البورصة أو التي لجأت إلى علنية الادخار العام.

سنتناول في هذا الفصل مدخل لمجمع الشركات والتجميع المحاسبي، في المبحث الأول مفاهيم حول المجمع، ثم التطرق في الفصل الثاني للمرجعية المحاسبية في الجزائر وهو النظام المحاسبي المالي، أما في المبحث الأخير فسنتطرق إلى محيط التجميع الذي يعرف على أنه مجموعة الشركات الفرعية، والتطرق إلى كيفية تحديده، ودراسة مفهوم الرقابة ونسبة الفائدة، وبعد ذلك سنقوم في المبحث الثاني بدراسة مختلف طرق التجميع المعتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي وهي التجميع الكلي، التجميع النسبي، الوضع للمعادلة.

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المجمع

قبل دراسة الحسابات المجمعة وجب إعطاء نظرة عن الكيانات الاقتصادية المعنية بالتجميع المحاسبي، لما له من علاقة في تسهيل فهم ومعرفة المغزى من الحسابات المجمعة، ولذلك سنقوم في هذا المبحث بدراسة مفهوم المجمع في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسنتطرق إلى مختلف جوانب تكوين المجمع في الجزائر، وفي المطلب الأخير التطرق إلى مفاهيم حول التجميع.

### المطلب الأول: مفهوم المجمع

سيتم التعرض ضمن هذا المطلب، إلى تكوين مجمع الشركات كعنصر أول، ثم إلى مفهوم المجمع العامة كعنصر ثاني.

#### الفرع الأول: تكوين مجمع الشركات

يظهر تطور أنشطة الشركة بعدة أشكال، ومن أجل المحافظة على هذا التطور وحصتها في السوق أو توسيع وتنويع نشاطاتها، أو للبحث عن أسواق جديدة تقوم الشركات بالاتحاد فيما بينها بعدة طرق، والذي يمكن أن يتم عن طريق، خلق شركات جديدة تمارس عليها رقابة مطلقة أو جزئية، أو عن طريق المشاركة في انجاز مشروع مع مساهمين آخرين، أو عن طريق شراء سندات مساهمة في شركات أخرى مع احتفاظ كل شركة بشخصيتها المعنوية المستقلة، كما يمكن أن تتم عن طريق الاندماج، حيث يتم تشكيل شركة جديدة وتفقد كل الشركات المندمجة شخصيتها المعنوية، أو تتم عن بقيام شركة تسمى الدامجة بحيازة شركة أخرى تسمى المدمجة، بتحويل كل عناصر الأصول والخصوم إلى الشركة الدامجة، في هذه الحالة تفقد الشركة المدمجة شخصيتها المعنوية.[1]

#### 1- دوافع تكوين المجمع

تتشكل المجمعات لتحقيق عدة أهداف والتي من بينها:[2]

#### 1-1- منطق التركيز

يسمح منطق التركيز بالإنتاج بأقل تكلفة، ورفع الميزانية المخصصة للبحث والدعاية، ويسمح أيضا بتحسين القدرة على التفاوض مع الزبائن والموردين والسلطات العمومية، ودخول الأسواق المالية.

#### 1-2- منطق التوسع الدولي

مجمع وطني يمكن أن لتحول إلى مجمع دولي عن طريق إنشاء أو شراء فروع في الخارج، بهدف تحقيق الأمن نظرا لتعدد أماكن النشاط واستغلال بعض المزايا المتوفرة في بعض الدول كتكاليف الإنتاج لزيادة المردودية وضمان أسواق جديدة في دول أخرى.

[1] -J-yeglem et P.gazil,consolidation,edition vuibert, paris, 1984,p :18.
[2] - Bruno Bachy et Michel Sion, Analyse financier des comptes consolidés normes IFRS, DUNOD, edition,2eme edition, France, 2009, p:7.

### 1-3- منطق التكامل العمودي

نكون أمام تكامل عمودي عندما يقوم المجمع بالتحكم في مختلف الأنشطة في قطاع معين، من بداية الإنتاج إلى ما بعد الإنتاج، هذا المنطق اختفى تقريبا، حيف في اقتصاد يميزه المنافسة الشرسة، يكون عادة من الأفضل للشركة أن تركز كل قوتها وجهدها و وسائلها في مهمة واحدة تعتبر قلب نشاطها.

### 1-4- منطق تنويع نشاطات الشركة

يفرض هذا المنطق تكوين شركات ذات أنشطة مختلفة أو في قطاعات مختلفة، تهدف إلى تفادي وضع المساهمين في الشكوك حول القطاع الذي ينشط فيه المجمع.

### 1-5- البحث عن التعاضد المالي

يقوم المجمع بتركيب أنشطة مكملة للاحتياجات المالية وهذا لتنظيم المداخيل، ويهدف إلى تحقيق الانسجام بين خصائص الشركات ومتطلبات الإنتاج والسوق، حيث أن تجمع الشركات يمكن أن يؤدي إلى تحقيق نتائج هامة عكس الشركات الصغرى.[1]

### 1-6- الاستفادة من المزايا الجبائية

تكوين المجمع يؤدي إلى تحقيق بعض المزايا والإعفاءات الجبائية، فبوجود شركات ذات نتائج ايجابية وأخرى سلبية يمكن تحقيق المقاصة عند الإدماج الجبائي والتي سنتطرق لها بالتفصيل لاحقا.

## الفرع الثاني: مفهوم المجمع

### 1- تعريف المجمع

لا يوجد تعريف موحد للمجمع على مستوى التشريعات و القوانين، و لكن الأخصائيين حاولوا وضع تعريف يشمل على الصفات الأساسية لهذا الكيان.[2] للإشارة فإن أول ظهور لمفهوم المجمع في الجزائر كان في سنة 1993، وذلك في المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 والذي ينص على "يجوز لشخصين أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محددة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الإقتصادي لأعضائها، أو تطويره وتحسين كل نتائج هذا النشاط الإقتصادي وتنميته".

[1]- مقدمي أحمد، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجيستير في العلوم الإقتصادية: فرع التحليل الإقتصادي، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص:29.

2- نفس المرجع، ص:7.

**التعريف الأول**

المجمع هو مجموعة من الشركات المرتبطة ماليا واقتصاديا، والتابعة لشركة التي تضمن القيادة والسيطرة.[1]مع وجود أربعة خصائص تميز تعريف المجمع:[2]

- وجود شخصية معنوية تضمن المراقبة؛
- وحدة القرار؛
- حيازة نسبة معتبرة من الأسهم؛
- المساهمات، ليست بهدف التشغيل، و لكن من أجل السيطرة أو التأثير على الشركة المصدرة للأسهم.

**التعريف الثاني**

"مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات التي لكل منها شخصيتها المعنوية الخاصة بها، لكن نجد نفسها موحدة فيما بنها من خلال روابط مختلفة على أساس أنه واحدة منها، على العموم هي الشركة الأم تمارس رقابة على باقي"[3].

**التعريف الثالث**

تجمع عدة شركات المرتبطة فيما بينها، بروابط ذات طبعة مختلفة، يمكن أن تميز ثلاثة فئات من المجمعات:

## 1- تجمعات الأشخاص

مجموعة شركات لها نفس الخاصة، و هي ملكية المشتركة لشخص طبعي واحد،[4]الذي يقوم بتسييرها وتعين مسير لكل شركة و التي لا ترتبط فيما بينها لا بعلاقات أعمال و لا تجارة و تجدر الإشارة إلى أن إعداد القوائم المالية المجمعة غير الزامي في هذا النوع.[5]

## 2- تجمعات الشركات

بتطبيق مبدأ "في التوحد قوة"، تتجمع الشركات لزيادة وتحسين فعاليتها بفضل تشكيل قوة اقتصادية والحركية التي تميز التجمع، وتعدد القطاعات التي تنشط فيها هذه الشركات. كل شركة تتخذ قراراتها بمفردها وتتحمل مسؤوليتها تحت مراقبة المساهمين.

## 3- المجمعات المالية

1- Khafrabi Mohamed Zine, Comptabilité des sociétés, 3 édition, Berti, Alger, 2002, P : 103.
2- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi,manuel comptabilité et audit ,Berti édition, Alger 2013,p:182.
3 مقدمي أحمد، مرجع سابق، ص:7.
4 -Bruno Bachy et Michel Sion, op.cit, p:7.
5 -SAIHI Youcef, les comptes consolidés des impôts différer selon les normes IAS/IFRS en algerie, mémoire de magister, Ecole supérieure de commerce-alger,2010/2011, p11.

مجمع الشركات الذي يتكون من الشركة الأم والتي تقوم بمراقبة شركة أو عدة شركات، بفضل المساهمات التي تمتلكها في هذه الأخيرة سوءا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. حيث تتخذ الشركة الأم في هذه صفة الشركة القابضة التي يقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية فقط.

## 2- مكونات وهيكلة المجمع

يمثل مجمع الشركات كيان اقتصادي خاص يتكون من شركة أم أو شركة قابضة التي هي رأس المجمع، و مجموعة من الشركات التابعة المستقلة قانونا والتي تخضع إلى رقابة أو تأثير رأس المجمع.

### 2-1- الشركات تحت الرقابة أو التأثير المعتبر

تختلف الشركات الخاضعة لرقابة أو التأثير حسب طبيعة العلاقة مع الشركة الأم.

#### 2-1-1-الشركات التابعة

حسب نص المادة 729 من القانون التجاري " إذا كانت لشركة أكثر من 50% من أعمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولي.." أي أنها الشركات الخاضعة لرقابة مطلقة، نتيجة للامتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت.

#### 2-1-2- شركات محلية أو الزميلة خاضعة للتأثير المعتبر.

#### 2-1-3- مشاريع مشتركة خاضعة للرقابة المشتركة

يجب التفرقة بين الشركات التابعة التابعة التي تميز بشخصية معنوية خاصة بها ومستقلة عن الشركة الأم، وتقوم بدفع الضريبة على الأرباح الشركات وعقد صفقات مع الشركة الأم تكون خاضعة للرسم على القيمة المضافة، تفرض ضريبة على توزيع الأرباح الداخلية، وتملك محاسبة خاصة بها، والشركات الفرعية (Succursales) التي تتميز بعدم وجود شخصية معنوية مستقلة، وغير خاضعة للضريبة على أرباح الشركات ولا تدفع الرسم على القيمة المضافة على معاملاتها مع الشركة الأم، ولا توزع الأرباح، وتندرج محاسبتها في محاسبة الشركة الأم. [1]

### 2-2- الشركة الأم

1- مقدمي أحمد، مرجع سابق، ص: 12.

تمثل الشركة الأم رأس المجمع وتقوم بممارسة رقابة أو التأثير المعتبر على شركات أخرى تسمى الشركات التابعة [1] والتي تحولها كل الصلاحيات "اتخاذ القرارات الاقتصادية".

يمكن للشركة الأم أن تقوم إضافة إلى امتلاكها للأصول المالية والقيام بممارسة نشاطات اقتصادية أو تجارية أو حتى مالية.

### 2-3- الشركة القابضة

تعتبر الشركة القابضة حالة خاصة من الشركة الأم، حيث لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري أو خدمي، ويقصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية التي تملكها في مختلف الشركات.

يتكون الجزء الأكبر من أصول الشركة القابضة عن أصول مالية تمثل أسهم شركات أخرى، حيث تعمل الشركة القابضة على إتمام العمليات المالية التي تعد مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها، وفي نفس الوقت تقوم بتوجيه النشاطات الصناعية والتجارية وتحديد الاستراتيجيات العامة للمجمع [2]. يطلق اسم المجمع المالي إذا كان رأس المال المجمع يتمثل في الشركة القابضة.

فيما يخص الجزائر فقد تبنى المشرع الجزائري نوعا خاص من الشركات القابضة وهي الشركات القابضة العمومية وهذا بموجب الأمر 25/95 المؤرخ في 25 ديسمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة، والتي عرفت في القانون التجاري الجزائري على أنها شركة تجارية عمومية تقوم بالحيازة على أسهم شركات عمومية و تتاجر بها، وهي شركات ذات أسهم رأس مالها مملوكا كليا من طرف الدولة أو أشخاص معنويين في القانون العمومي، حيث تتكون أصول الشركة القابضة العمومية أساسا من قيم منقولة و مهمتها تسيير وإدارة الأموال التجارية للدولة، وخلق مردودية أفضل لحافظة الأسهم التي تسييرها.

منذ 20 أوات 2001 تم إنشاء شركات تسيير المساهمات لتحل محل الشركات القابضة العمومية والتي أسندت لها مهمة ضمان السير والمراقبة الإستراتيجية والعملية لحافظات الأسهم والقيم المنقولة الأخرى لتحقيق ضوابط الفعالية والمردودية الدنيا المطلوبة، وممارسة صلاحيات الجمعيات العامة للشركات الاقتصادية العمومية ضمن الحدود المرسومة بموجب تفويض التسيير وكذا قرارات الجمعية العامة.[3]يمكن تصنيف الشركات القابضة إلى شركات قابضة محضة وشركات قابضة غير محضة،حيث أن الأولى يقتصر نشاطها على تسيير المحفظة المالية أما الثانية فإضافة إلى تسيير المحفظة المالية تقوم بنشاط صناعي أو تجاري.

1- مقدمي أحمد، مرجع سابق، ص: 8.
2- نفس المرجع، ص: 9.
3- نفس المرجع، ص: 10.

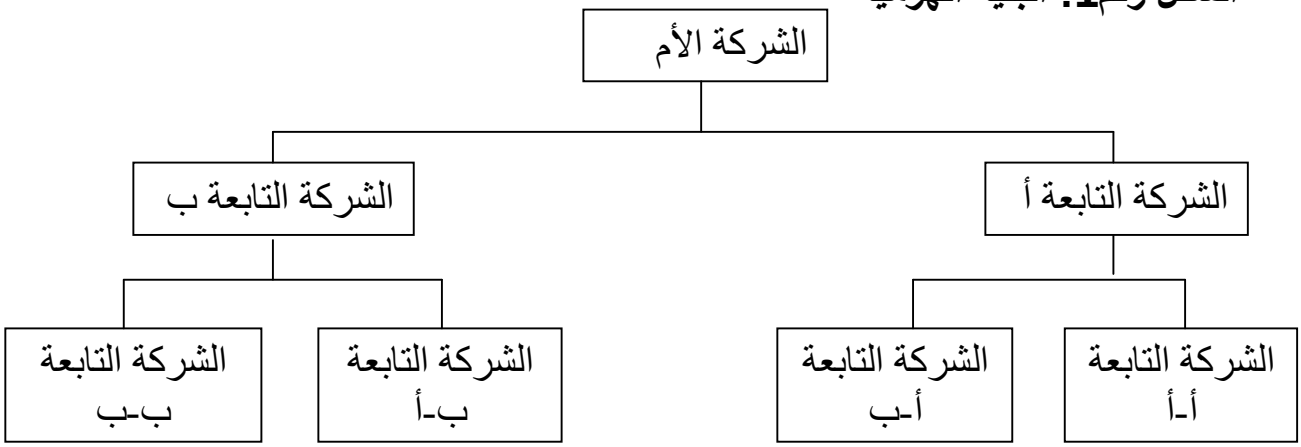
## 3- الهيكل التنظيمي المجمع

يمكن أن نميز بين عدة أنواع من المجمعات حسب هيكلها، وهذا راجع الى اتجاه المساهمات:

### 3-1- البنية الهرمية

في هذا النوع تمتلك الشركة الأم على مساهمات في شركات تابعة التي وبدورها تمتلك مساهمات في شركات أخرى.

**الشكل رقم1: البنية الهرمية**

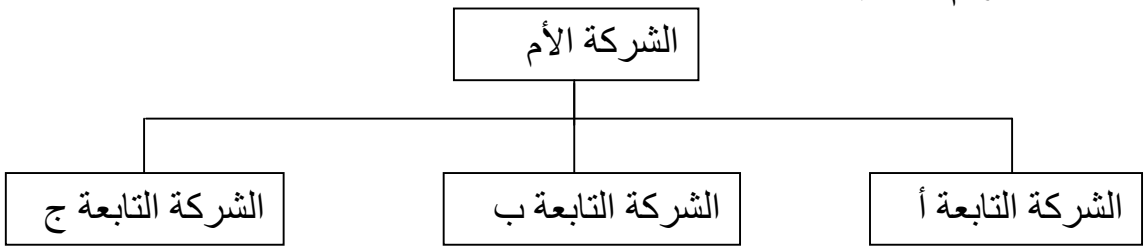



المصدر: France Guirmand, Alin Hérand, Droit de sociétés,6eme editioDunod, France 1999.p 451.

### 3-2- البنية الشعاعية

في هذا النوع تمتلك الشركة الأم مساهمات مباشرة في عدة شركات تابعة هذه الشركات التابعة ليس لها روابط فيما بينها.

**الشكل رقم 2: البنية الشعاعية**

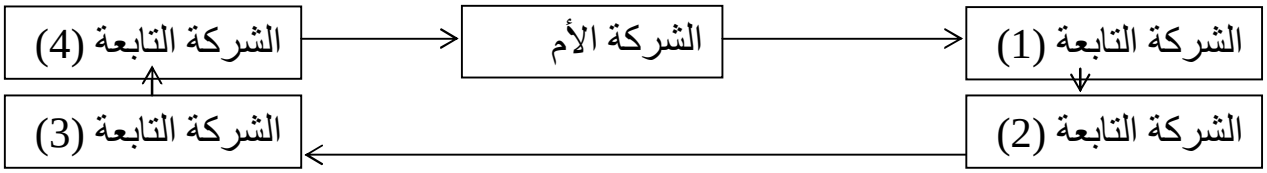



France Guirmand, Alin Hérand, op-cit, 1999, p 451.

### 3-3- البنية الدائرية

في هذا النوع تمتلك الشركة الأم مساهمات في شركات فرعية، التي بدورها تمتلك مساهمات في شركات فرعية أخرى.

**الشكل رقم 3: البنية الدائرية.**

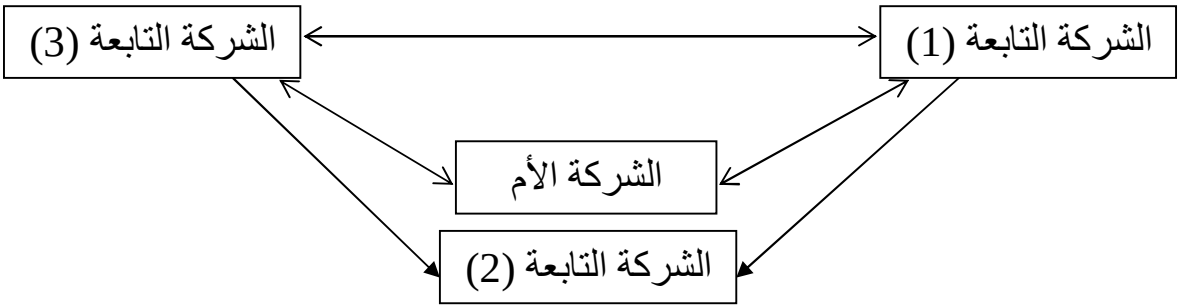



**المصدر:** France Guirmand, Alin Hérand, op.cit, p: 452

### 3-4- البنية المركبة

نجد في حالات كثيرة أن بنية المجمع معقدة بوجود مزيج بين البنية والهرمية والشعاعية والبنية الدائرية.

**الشكل رقم 4: البنية المركبة**




**المصدر:** France Guirmand, Alin Hérand, op-cit, , p 452

**المطلب الثاني: مختلف الجوانب لتكوين المجمع**

المجمع هو وحد اقتصادية الأمر الذي يقودنا إلى دراسة مختلف جوانبه الاقتصادية، الجبائية والقانونية.

**الفرع الأول: الجانب القانوني**

تنص المادة 729 من القانون التجاري "إذا كان لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى، ونعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء الرأسمال الذي يملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها".

يمكن تعريف الشركة التابعة على أنها الشركة التي يكون رأسمالها مملوك لشركة أخرى بنسبة أكثر من 50%.

**المساهمة:** هي الجزء المملوك في رأس المال أقل من 50%.

المجمع لا يتمتع بالشخصية المعنوية، مبدئيا كل شركة مستقلة في وضع مخططاتها والتزاماتها.[1] غياب الشخصية المعنوية يؤثر سلبا في:

- مفهوم الذمة المالية والالتزام الاجتماعي.

ولكن وجودها كوحدة اقتصادية أحدث انعكاسات قانونية جعلت كل التنظيمات تركز على:

**1- حماية صغار المساهمين**

حيث نصت المادة 730من القانون التجاري الجزائري على أنه"لا يمكن لشركة المساهمة أن تمتلك أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تمتلك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10%".

يعتبر الإعلام عن المعلومات المتعلقة بهيكل المجمع وتطوره والمساهمين مشكلة حقيقية، حيث أراد المشرع حماية حقوق الأقلية من المساهمين عن طريق الحد من الحق في المساهمات المتبادلة التي يمكن أن يؤدي إلى سوء المعاملة أو سوء الاستغلال، والتي لها علاقة بوضع آليات المراقبة الذاتية التي تؤدي إلى عرض الميزانيات بصفة مضخمة بسبب الملكية المتبادلة.

لذلك تدخل المشرع الجزائري وحدد نسبة المساهمة المتبادلة المباشرة بأقل من 10%.

**2- إعلام المساهمين**

نصت المادة731 مكرر1 من القانون التجاري الجزائري على أنه:" إذا اتخذت شركة، خلال سنة مالية، مساهمة في شركة يوجد مركزها الرئيسي بالجزائر، أو تحصلت على أكثر من نصف رأسمال تلك الشركة، فانه يؤشر على ذلك في التقرير المعروض على الشركاء عن عمليات السنة المالية، وعند الاقتضاء في تقرير محافظي الحسابات.
يشير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير في تقريره إلى نشاط الشركات التابعة للشركة حسب مجال النشاط ويظهر النتائج المحصل عليها".

ومنه فإن شركة تجارية تكتسب الشخصية المعنوية وابتداء من مساهمة تقدر ب 5% من رأسمالها وجب عليها أن تقوم بتقديم معلومات لمساهميها، وتكون أكثر تفصيلا إذا كانت المساهمة تتعدى 50% .

**3- حماية المقرضين**

1- Khafrabi Mohamed Zine, op.cit, P :103.

**الفرع الثاني: الجانب الجبائي**

وفقا لأحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يعرف تجمع الشركات على أنه:" كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها الشركة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعتيها بامتلاكها المباشرة ل 90% أو أكثر من الرأس المال الاجتماعي من طرف هذه الشركات أو بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها من أخذ طابع الشركة الأم".

**1- شروط الأهلية لنظام تجمعات الشركات**

من التعريف السابق نستنتج أنه يجب أن تتوفر عدة شروط لتأهيل الشركات للنظام الجبائي للمجمعات:[1]

- أن تكون الشركات الأعضاء على شكل شركات ذات أسهم و عليه،تستثنى شركات رأس المال وشركات الأشخاص؛
- أن يكون رأس المال الاجتماعي للشركة العضو ممتلكا بصفة مباشرة وليس بواسطة شركات أخرى، بنسبة 90% على الأقل من طرف الشركة الأم؛
- أن لا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم ممتلكا بصفة مباشرة، بواقع أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم؛
- أن لا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم ممتلكا بصفة مباشرة أو غير مباشرة، كليا أو جزئيا، من طرف الشركات الأعضاء؛
- أن لا يتعلق غرض الشركة بجمال استغلال أو نقل أو تحويل أو تسويق المحروقات و المواد المشتقة؛
- أن تكون العلاقات بين الشركات مسيرة أساسا بأحكام القانون التجاري؛
- أن لا تحقق الشركات الأعضاء، عجزين متتالين أثناء تطبيق النظام الجبائي لتجمع الشركات.

**2- التحفيزات الجبائية الممنوحة لتجمعات الشركات**

يقدم القانون الجبائي عدة مزايا للمجمعات من ناحية الضرائب[2]

**فيما يتعلق بالضريبة على الأرباح المباشرة**

**- توحيد الميزانية**

يمكن لتجمعات الشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة.

1- رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد رقم 39. مارس. 2009.
2- نفس المرجع .

التوحيد يعني به الذي يجمع مجموع حسابات الميزانية. سيتم الاختيار من طرف الشركة الأم وتصادق عليه مجموع الشركات الأعضاء وهو لا يقبل التراجع لمدة أربع (04) سنوات.

- **إعفاء الأرباح الموزعة:** تعفى من الضريبة إلى أرباح الشركات، الأرباح التي تتقاضاها الشركات بمناسبة مشاركتها في رأس مال الشركات الأخرى من نفس التجمع.
- **أعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عناصر أصول مثبتة** المحققة بين شركات من نفس التجمع من الضريبة عن أرباح الشركات.
- تعفى من **الرسم على النشاط المهني** المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة
- تعفى من **الرسم على القيم المضافة** العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.
- **حقوق التسجيل:** تعفى حقوق التسجيل في إطار نظام تجمعات الشركات:

العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء.

العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في التجمعات .

- **إلغاء الشرط المتعلق بتحقيق نتائج إيجابية أثناء السنتين الماليتين الآخرتين من أجل الخضوع النظام تجمع الشركات.**

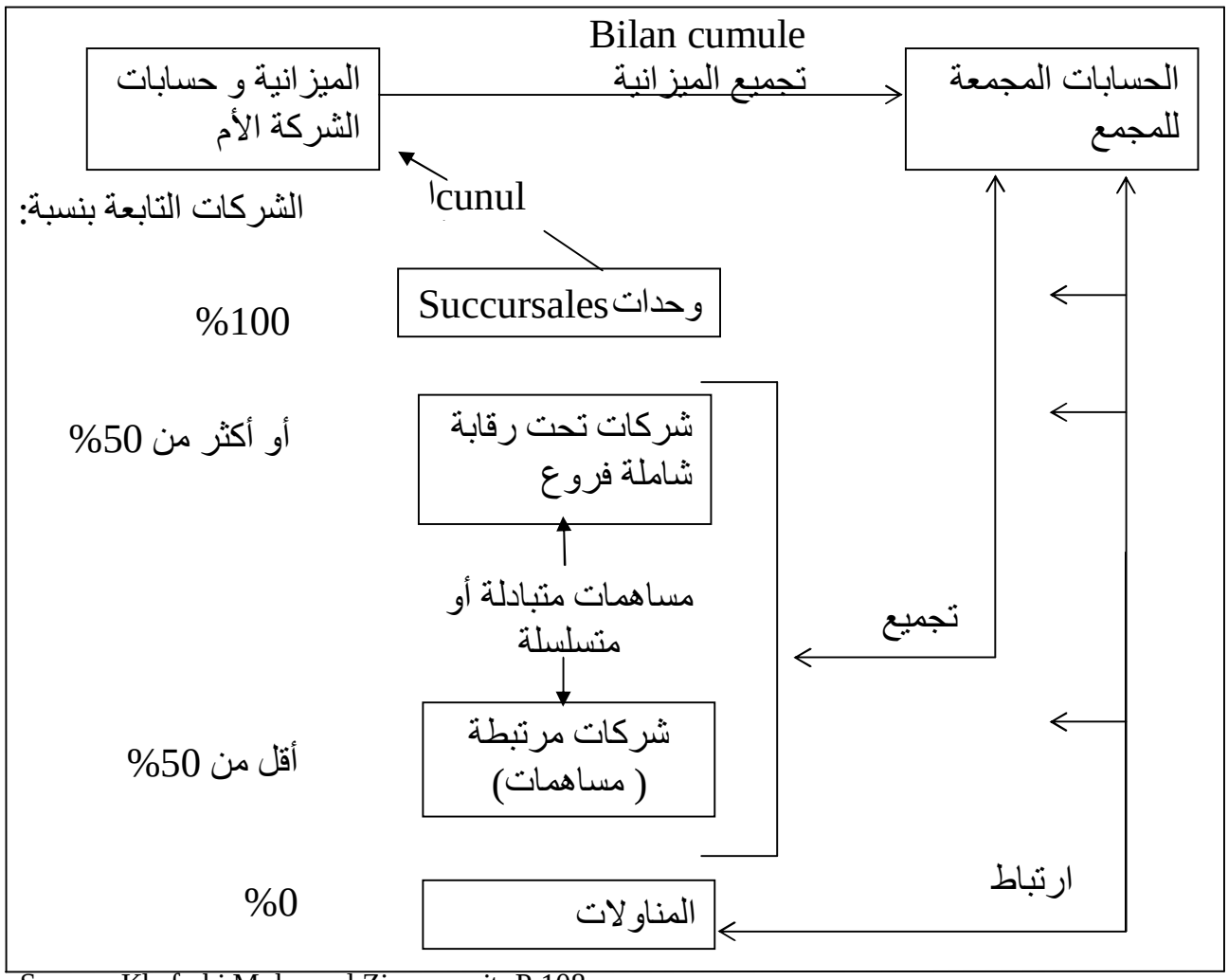
**الفرع الثالث:الجانب الاقتصادي**

المجمع هو مجموعة من الوحدات المستقلة قانونيا، والتابعة لنفس مركز القرار" الشركة الأم". علاقة التبعية تندرج في إطار استراتيجية تنمية شاملة، وقيم قياسها بنسبة الامتلاك لحقوق التصويت في رأسمال المشركة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .[1] وحسب درجة التبعية فإن علاقة الشركات التابعة قد تتشكل من خلال انتماء كلي الفروع، أو تبعية قانونية: الشركات التابعة، أو ارتباط قانوني: مساهمات، أو علاقة اقتصادية تعاقدية "مناولات" أو تجارية فقط.[2]

1- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, op.cit, p:182.

2- Hamadi Ben Amor, la consolidation des bilans, édition raouf yaich, 1er edition, 2006. P7.

**الشكل رقم 5: تخطيط المجمع من منظور اقتصادي**




La Source: Khafrabi Mohamed Zine, op.cit, P:108

**المطلب الثالث: مفاهيم حول التجميع**

توجد عدة مفاهيم وتقنيات محاسبية وجب التعرف عليها، والتي تساعد على فهم تقنية التجميع المحاسبي وأهدافها. سندرس في هذا المطلب تعريف المجمع ولمحة تاريخية عن ظهور هذه الظاهرة في مختلف الدول.

**الفرع الأول: تعريف التجميع**

**1-** تعريف التجميع: التجميع هو مصطلح أنجلوساكسوني. توجد عدة تعاريف للتجميع يمكن أن نذكر منها

**تعريف1:** "هو تقنية تسمح لجمع الحسابات العديد من الكيانات ذات الأهداف المشتركة، مع احتفاظ كل كيان بالشخصية القانونية"[1]

1- Mohamed Neji Heregli (Expert-comptable tunisien),, Maitrise la consolidation des comptes referential IFRS, 2007, p:1.

**تعريف 2:** "يسمح التجميع بعرض بإظهار الصورة الصادقة الوفية عن الذمة المالية، ونشاط، ونتيجة المتجمع عن طريق عرض القوائم المالية المجمعة"[1]

**تعريف 3:** " ينتج تجميع الحسابات عن طريق دمج الميزانيات وحسابات النتائج للشركات التي تنتمي للمجمع، بهدف إعداد ميزانية واحدة وحساب نتائج واحد"[2]

ومنه يمكن أن نستنتج التعريف التالي "التجميع المحاسبي هو التقنية التي تسمح بالمرور من الحسابات الفردية لكل شركة من شركات المجمع إلى الحسابات المجمعة التي تظهر الأداء المالي و نشاط الاقتصادي والذمة المالية والنمو الداخلي والخارجي للمجمع كأنه وحدة اقتصادية واحدة".

**الفرع الثاني: لمحة تاريخية عن التجمع المحاسبي**

سوف نستعرض بصفة موجزة ظهور تقنية التجميع المحاسبي في بعض الدول وفي الجزائر.[3]

**الولايات المتحدة الأمريكية:**

لقد كان أول ظهور عرض (للحسابات المجمعة) للقوائم المالية المجمعة في أمريكا سنة 1892 من طرف مجمع (National lead).

وفي سنة 1934 وبعد تأسيس لجنة تداول الأوراق المالية(SEC) أصبحت كل الشركات المسعرة ملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة في التقارير السنوية.[4]وفي سنة 1959 صدر معيار من القوائم المالية المجمعة *ARB 51 .

**أما في بريطانيا:**

فقد تم نشر أو حسابات مجمعة سنة 1922 من قبل شركة Nobel Industries Limited .

وفي سنة 1944، تم إصدار أول معيار عن القوائم المالية المجمعة (ssap14)** من قبل معهد المحاسبين ICAEW***.

1- Ali Garmilis, Comptabilite financiere, 2 eme édition, DUNOD ,Paris, 2002,p:133.
2-Khafrabi Mohamed Zine, op-cit, P107.
3 - Francois Colinet et Simon Paoli, Pratique des comptes consolidés, 5édition, Dunod, France,2008 p;12.
4- Djaknoune Abdelkader, la consolidation des comptes à la lumiere du nouvau systeme comptable financier algerien, memoire magister, 2006-2007,p:14.
*Accounting Research Bulletins
** Statement of Standards Accounting Practice
***Institue of Charted Accountant in England and Wales

وفي سنة 1948 ألزمت منظمة ACT كل الشركات المسعرة بإعداد ونشر القوائم المالية المجمعة.

**فرنسا:**

سنة 1922 تم نشر أول حسابات مجمعة.

**ألمانيا:**

ألزمت شركات الأموال سنة 1965 بإعداد القوائم المالية المجمعة وفي سنة 1969 ألزمت الشركات ذات المسؤولية المحدودة بتجميع حساباتها.

أما الاتحاد الأوروبي فقد تبنى التوجيهية السابعة على القوائم المالية المجمعة سنة 1983م، وبعد تبني المرجعية IFRS سنة 2002،ألزم كل الشركات المسعرة بإعداد القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات IFRS بداية من سنة 2005.

**مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB:**

اهتمت لجنة المعايير المحاسبية بالحسابات المجمعة منذ نشأتها، فقد أصدرت المعيار الثالث IAS3سنة 1977 والمتعلق بالحسابات المجمعة وطريقة حقوق الملكية، والذي تم إلغاءه قيما بعد بإصدار المعايير IAS28, IAS27 في أفريل سنة 1989 وIAS في ديسمبر 1990، وقد أجريت عليهم عدة تغييرات أخرها كان في ماي 2011، فقد أصدر المجلس:

IFRS10: "البيانات المالية الموحدة ليحل محل المعيار" IAS27، والذي يتضمن الإرشادات الواردة في التفسير 12"توحيد البيانات المالية للمنشات ذات الغرض الخاص" والتفسير 33 "التوحيد".

IFRS11:"الترتيبات المشتركة" لتحل محل IAS31 "الحصص في المشروعات المشتركة" الذي تم حذفه، ويشتمل على الإرشادات الواردة في التفسير 13 "الوحدات تحت السيطرة المشتركة-المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك".

IFRS12: الإفصاح عن الحصص في المنشات الأخرى"ليحل محل متطلبات الإفصاح في المعايير،IAS31 ,IAS28 IAS27.

تعديل المعيار IAS27 "القوائم المالية المجمعة و المنفصلة"، ليصبح "البيانات المالية المنفصلة".

تعديل المعيار IAS28 "الاستثمارات في الشركات الزميلة"، ليصبح "الاستثمارات في المنشات الزميلة والمشاريع المشتركة".

**وفيما يخص الجزائر**

يعتبر التجميع تقنية حديثة في الجزائر حيث ظهر أول نص موضوعه تجميع الحسابات في 9 ديسمبر 1996 وهو الأمر رقم 96-27 والمتضمن القانون التجاري حيث ألزم في المادة 732 مكرر3" تلتزم الشركات القابضة التي تلجا علنيا للادخار و/ أو المسعرة في البورصة، بإعداد الحسابات المجمعة ونشرها...." ويعتبر النظام المالي المحاسبي آخر تشريع تم إصداره ويتعلق بهذا الموضوع.[1]

**الفرع الثالث: أسباب وأهداف التجميع**

**1- الحاجة إلى التجميع**

هناك عدة أسباب تؤدي إلى الحاجة للقيام بالتجميع المحاسبي منها:[2]

**1-1- عدم كفاية الحسابات الفردية**[3]

**1-1-1-** الحسابات الفردية للشركة الأم لا تظهر الحقيقة الاقتصادية للمجمع إلا جزئيا، حيث لا تظهر الشركات التابعة إلا كمساهمات في أصول الشركة الأم، وكذلك لعدم كفاية حسابات الشركة الأم لوحدها بإظهار الذمة المالية للمجمع، وهذا لتطبيق مبدأ الحذر الذي يفرض على الشركة الأم:

- تقييم السندات بالقيمة الحيازة؛
- تسجيل خسارة قيمة المحتملة، عن طريق مؤونة تدنى القيمة؛
- عدم الأخذ بعين الاعتبار الارتفاع قيمة السندات محاسبيا.

(ومن نتج أنه وجب وضع معلومات محاسبية أخرى تعكس الذمة المالية والنشاط الاقتصادي للمجمع، وهو هدف الحسابات المجمعة).

**1-1-2-** الحسابات الفردية للشركة الأم يمكن أن تظهر ربح معتبر في حين أن نتيجة المجمع تظهر عجز معتبرا.

**1-1-3-** إذا كانت شركة تنتمي إلى المجمع مدينة، فإن مخاطر القرض تتحملها الشركة التي تعاقد معها المقرض، و تحدد مخاطر العجز بناء على الحسابات الفردية للشركة المدينة إذا كانت الشرمة المقترضة عرضة لخطر العجز، فإن المقرض يطلب من

1- مقدمي احمد، مرجع سابق، ص: 35.

2- Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, pp.17.19.

3-Ali Garmilis, op-cit, p: 132.

الشركة الأم أن تلتزم بالتسديد في حالة عجز الشركة المقترضة " أي أن المقرض يبحث إلى الحصول على ضمان التسديد".

**1-1-4-** تعتبر الحسابات الفردية الأساس الذي تحسب عليه النتيجة الخاضعة وتسديدها. لكن توجد أنظمة جبائية تنظم تتعرف بمفهوم المجمع في نظام الادماج الجبائي، الذي تم شرحه في المبحث السابق

### 1-2- أداة إعلام خارجية

الحسابات المجمعة تمثل قبل كل شيء أداة للإعلام الخارجي خصوصا بالنسبة للمستثمرين لأنها الأساس الذي يتم عليه اتخاذ القرارات الإستثمارية، وذلك لدورها في مساعدة المستثمرين الخارجيين في تحديد قيم الأصول والخصوم المجمع.

### 1-3- أداة لقياس الأداء الداخلي

من الواضح أن المحاسبة لا تزال أداة داخلية لقياس الأداء وفي هذا السياق، فإن إعداد الحسابات المجمع تسمح بقياس مساهمة كل كيان في الأداء العام للمجمع.
في الواقع فإن إعداد القوائم المالية المجمعة خارج حتمية النشر الخارجي تتم بشكل منتظم من قبل المجمع، ولما عدة أهداف:
- الحصول على معلومات موحدة لجميع كيانات المجمع وفقا لمرجعية محاسبة مشتركة؛
- قياس تحقيق الأهداف المالية العامة للمجمع ومساهمة كل كيان؛
- تحديد توقعات نهاية الدورة بالنسبة لوضعية الإقفال.

### 2- أهداف الحسابات المجمعة

تهدف الحسابات المجمعة إلى:[1]
- الاستجابة لمتطلبات الإعلام القانوني؛
- الرؤية الاقتصادية لحسابات المجمع؛
- إعطاء رؤية مالية للمجمع، بعد إبعاد كل المعاملات بين شركات المجمع؛
- تحليل نتيجة المجمع وفق منظور شخصي.

## المبحث الثاني: النظام المحاسبي المالي

1 - Francois Colinet et Simon Paoli,op-cit, p;6.

لا يمكننا التطرق إلى التجميع المحاسبي في الجزائر دون إعطاء نظرة عن النظام المحاسبي المالي الذي اعتمدته الجزائر وهذا سعيا منها إلى التوحد المالي والمحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية، والذي يعتبر إلزامي بداية من 01جانفي 2010, يهدف إلى مواكبة الإصلاحات الاقتصادية والمالية التي تبنتها الجزائر هذا من جهة, والتطورات العالمية التي تقضي بضرورة وجود معلومات مالية ذات درجة عالية من الشفافية والمصداقية خاصة بالنسبة لمجمع الشركات، من جهة أخرى،مما يضمن تعزيز مسيرة الاندماج في الاقتصاد الدولي و توحيد الممارسات المحاسبية.

## المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر

سنقوم في هذا المطلب باستعراض الخلفية التاريخية لأعمال التوحيد المحاسبي، التي عرفتها الجزائر منذ الاستقلال، وهذا لنتمكن من عرض سياق الإصلاح المحاسبي.[1]

### الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المحاسبة في الجزائر

1- التطورات في الفترة بين 1962-1975

لقد ورثت الجزائر بعد الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، ونتيجة للأوضاع المزرية للحرب، قامت السلطات الجزائرية بإصدار القانون الأساسي رقم 157/62 بتاريخ 1962/12/31 القاضي بتمديد العمل بالقوانين الفرنسية، ماعدا التي لها علاقة بالسيادة الوطنية. وهو ما نتج عنه الإستمرار بالعمل بالمخطط المحاسبي العام.

ومع بداية السبعينيات باشرت الجزائر إصلاحاتها الاقتصادية، وذلك لتحقيق الاستقلال الاقتصادي بعد السياسي، و هو ما نتج عنه إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب مرسوم 29 ديسمبر 1971، تحت وصاية وزارة المالية، وقد أوكلت له مهمة تغيير المخطط المحاسبي العام وهذا لعدم ملاءمته للتطورات الاقتصادية آنذاك و تعويضه بمخطط محاسبي جزائري.

2- التطورات في الفترة بين 1975-1998

قامت اللجنة المكلفة بإعداد مشروع المخطط المحاسبي الجزائري من طرف المجلس إلى وضع مشروع تمهيدي للمخطط، حيث تم مناقشته في ديسمبر 1972، ولمدة ثلاثة أشهر، تمت خلالها تعديلات طفيفة، ليصدر في شكله النهائي في 9 أكتوبر 1975 بقرار رئاسي رقم 35/75.

1 أمال مهاوة، إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطةIFRS for SMEs ، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010-2011، ص ص:58،56 .

لـم يـتم التطـرق فيـه إلـى أي مخططـات محاسـبية حسـب القطـاع، إلا فـي منتصـف الثمانينيات، حيث تم إعداد ست مخططات قطاعية وهي المخطط المحاسبي لقطاع التأمين وإعادة التأمين 13 سبتمبر 1987، المخطط المحاسبي لقطاع الفلاحة 13 سبتمبر 1987، المخطط المحاسبي لقطاع البناء والأشغال العمومية 11 سبتمبر 1988، المخطط المحاسبي لقطاع السياحة 19 مارس 1989، المخطط المحاسبي لقطاع البنوك 19 نوفمبر 1992، المخطط المحاسبي الوطني المكيف مع نشاط الشركات القابضة وعمليات تجميع حسابات المجمعات 19 أكتوبر 1999.

3- التطورات بعد سنة 1998

شرعت الجزائر في عملية إصلاح نظامها المحاسبي وذلك لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية من خلال تبني إستراتيجية توحيد محاسبي يأخذ بعين الاعتبار لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، والتي انطلقت سنة 1998، وقد أوكلت المهمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي تم إنشاؤه بمقتضى مرسوم تنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996،تحت سلطة وزير المالية.

ومن الأسباب التي ساعدت على الإصلاح هي قيام البنك الدولي في سنة 2001 بتقديم هبة للجزائر كمساعدة لتجسيد المشروع، وخاصة وأنه جاء بتوصية من صندوق النقد الدولي لمشروع الإصلاح في الجزائر سنة 1994. وتم تقديم المشروع النهائي سنة 2004، شرع بعدها المشرع الجزائري بتقنين النظام المحاسبي المالي بصدور القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الذي قضى بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ابتداء من دخوله حيز التنفيذ بتاريخ 01 جانفي 2009، ثم تم تأجيل تنفيذه إلى غاية 01 جانفي 2010.

**الفرع الثاني: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي**

أصبح المخطط المحاسبي الوطني، في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة، لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب مختلفة يمكن التطرق إليها من جانبين : " أسباب خارجية، أسباب داخلية".[1]

**1- الأسباب الخارجية**

1 لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر،2011،ص: 10.

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التحويل من القطاع الخاص وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة، من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
- يشرط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية؛
- تستلزم التفتح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة، وموثقة، وموحدة ومحددة وفق معاير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الحسابات

**2- الأسباب الداخلية**

-تحول دور الدولة، في الميدان الاقتصادي والتجاري، من طرف فعال إلى دور منظم؛
-أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد؛
-يستجيب المخطط الوطني المحاسبي بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛
-أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني؛ تطغى على النظرة الاقتصادية؛
-بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر، بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ " الصورة الوفية"؛

-يفتقر نظام 1975 للإطار المفاهيمي الذي من شانه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.

**المطلب الثاني: استعراض النظام المحاسبي المالي**

لقد جاء النظام المحاسبي المالي كإعادة صياغة للمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، والذي يندرج في إطار عمليات التحديث التي تصاحب الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر ،كما أنه يشكل خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل متطلبات اقتصاد السوق و العولمة الاقتصادية.

**الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي**

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر2007, وقد ورد تعريف المحاسبة المالية في المادة رقم03 من نفس القانون على أنها "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ،وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

من التعريف السابق يمكن استنتاج خصائص المحاسبة المالية:[1]

- نظام للمعلومات المالية, حيث يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛
- كشوف مالية بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية؛
- معلومات يمكن قياسها عدديا؛
- تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفق المعايير الدولية؛
- قياس أداء ونجاعة الكيان من خلال جدول النتائج؛
- قياس وضعية الخزينة من جلال جدول التدفقات النقدية, وذلك من أجل معرفة قدرة الكيان على توليد التدفقات النقدية؛
- إعداد القوائم المالية في نهاية السنة,وبالتالي تحقيق مبدأ السنوية.

**الفرع الثاني:أهداف النظام المحاسبي المالي**

يساهم في تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المكتب الدولي للمعايير المحاسبية بلا شك في تحسين جودتها ويساعد في تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني؛
- تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على معايير المحاسبة الدولية؛
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية؛
- تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ " الصورة الوفية والعادلة".

**الفرع الثالث:الاطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي**

لقد قام المشرع الجزائري بوضع إطار قانوني لكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهذا لضمان نجاح تحقيق الأهداف المرجوة منه. حيث قام بإصدار جملة من النصوص القانونية المنظمة لهذا النظام وهي:[3]

1- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعيير الدولية للمحاسبة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ديسمبر2011، ص:3.

2- لعشيشي جمال، مرجع سابق، ص:12.

3 -مداني بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجمعي بالوادي، الجزائر، 18/17 جانفي 2010،ص:3.

✓ القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث احتوى على العديد من التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، وقد عرف لأول مرة مفهوم التجميع المحاسبي؛

✓ المرسوم التنفيذي 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام 07-11، حيث جاء هذا المرسوم لشرح كيفية تطبيق مواد القانون 07-11 بالإضافة إلى مجموعة من التفسيرات المتعلقة بتطبيق النظام؛

✓ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة؛

✓ المرسوم التنفيذي 09-110 الصادر بتاريخ 07 أفريل 2009 قام بتحديد شروط كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، حيث تضمن الإجراءات التي يتم إتباعها عند تطبيق المحاسبة أليا؛

✓ التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29-10-2009 المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

## المطلب الثالث: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

سيتم التعرض ضمن هذا المطلب، إلى الإطار المفاهيمي كعنصر أول، ثم إلى مجال تطبيقه كعنصر ثاني

### الفرع الأول: الإطار المفاهيمي

لقد تبنى المشرع الجزائري إضافة المعايير المحاسبية، الإطار المفاهيمي كأحد مكونات النظام المحاسبي المالي؛حيث يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عند ما تكون بعض المعاملات وغيرها من الإحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل[1].

يقوم الإطار التصوري للنظام المحاسبي أساسا بـ: [2]

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبة التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية؛
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة؛
- يسهل تغيير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

**يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعد على:**[3]

- تطوير المعايير؛

1- المادة رقم 07 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

2- الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص:11.

3- نفس المرجع ، ص:11.

- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير المعتملين للمعلومة المستعملة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبة؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف مع المعايير.

**الفرع الثاني: مجال التطبيق**

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات، أما مستعملو المعلومة المالية حسب المشرع فتشمل المسيرين، أعضاء الإدارة و الهياكل الداخلية للمؤسسة أصحاب رؤوس الأموال من مساهمين و بنوك، الإدارة الضريبية والإحصاء ،موردين، زبائن، العمال و الجمهور.[1]

وقد ألزمت المادة- 04 من القانون11/07- الكيانات الأتية بمسك المحاسبة المالية:

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
-كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- يستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الاشخاص المعنيون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين كما هو محدد في المادة 43 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.[2]

القوائم المالية: حيث تتكون من مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة ووفية عن الوضعية المالية للمؤسسة، والتي تتمثل في:

- الميزانية؛
- جدول حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول التغيرات في رؤوس الأموال؛
- الملاحق.
-

1- كتوش عاشور ،متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، العدد السادس، 2008، ص:292.

2- المادة رقم 04 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

يتضمن الإطار المفاهيمي مبادئ محاسبة أساسية تعتبر ركيزة لكل مرجع محاسبي والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعتين[1]:

## 1- الفرضيات الأساسية.

**محاسبة التعهد:** يتم تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في وقت حدوثها وليس عند الدفع أو القبض.

**إستمرارية الاستغلال:** الوضعية العادية للكيان التي لا تفترض بموجبها أن ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاته أو التقليل منها بصورة مهمة في المستقبل المرتقب.

## 2- الخصائص النوعية للقوائم المالية

- القابلية للفهم؛
- الملاءمة؛
- الموثوقية؛
- تغلب الجوهر على الشكل؛
- القابلية للمقارنة.

بالإضافة إلى هذه المبادئ فإن النظام المحاسبي المالي تبنى مبادئ أخرى هي:

- مبدأ السنوية؛
- مبدأ استقلال الدورات؛
- مبدأ الكيان المستقل،
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية؛
- مبدأ التكلفة التاريخية كطريقة مرجعية للقيم؛
- مبدأ ارتباط الميزانية الفتتاحية؛
- مبدأ الصورة الصادقة؛
- مبدأ ثبات الوحدة النقدية؛
- مبدأ عدم المقاصة؛
- مبدأ القيد المزدوج.

1- لعشيشي جمال، مرجع سابق ،ص: .

## المبحث الثالث: محيط التجميع وطرق التجميع

يمثل تحديد محيط التجميع أول مرحلة من مراحل إعداد الحسابات المجمعة لأي شركة، حيث أنه يسمح بتحديد الشركات المعنية بتجميع حساباتها، وطريقة التجميع المتبعة، وهذا كله بفضل نسبة الرقابة التي تسمح بتحديد نوع العلاقة بين الشركة الأم والشركة المجمعة سواء كانت رقابة مطلقة أو رقابة مشتركة أو تمارس تأثيرا معتبرا، لذلك سنقوم في هذا المبحث بدراسة محيط التجميع وطرق التجميع في المطلب الأول، نسبة الرقابة ونسبة الفائدة في المطلب الثاني، وطرق التجميع في المطلب الثالث.

### المطلب الأول: محيط التجميع

سيتم التعرض ضمن هذا المطلب، إلى محيط التجميع كعنصر أول، ثم إلى أنواع الرقابة كعنصر ثاني، وفي الأخير الإعفاءات من محيط التجميع.

#### الفرع الأول:محيط التجميع

يعرف محيط التجميع على أنه مجموعة الشركات التابعة التي تقوم الشركة الأم بتجميع حساباتها, كل الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم مراقبة مطلقة أو مشتركة أو تحت تأثير معتبر تدخل في محيط التجميع.
للإشارة فقد تناول النظام المحاسبي المالي محيط التجميع بصفة ضمنية.

**1- تحديد محيط التجميع**

يعتمد تعريف تحديد محيط التجميع على إعداد قائمة كل الشركات التابعة أي كل الشركات التي تقوم الشركة الأم بتجميع حساباتها، وتحديد طريقة التجميع المتبعة، بناء على نسبة حقوق التصويت التي تملكها في رأس مال الشركة التابعة، حيث تعتبر المرحلة الأولى في سيرورة عملية التجميع المحاسبي.[1]

إن المعايير المحاسبية الدولية تقوم بمكافحة التركيب الغير تجميعي الذي يهدف عادة إلى "تجميل" القوائم المالية المجمعة، عن طريق إقصاء الشركات التابعة ذات المديونية العالية أو الشركات التي حققت خسائر مما يؤثر على مؤشرات الأداء للمجمع.[2]

**2- الأساس الذي يقوم عليه تحديد محيط التجميع**

الفكرة الأساسية التي يعتمد عليها وجود المجمع هي الرقابة، حيث أن المجمع يعرف بأنه" وحدة مراقبة"، الرقابة هي مفهوم قانوني وليس مالي. صحيح أن الشركة الأم تحصل على الرقابة عادة عن طريق حيازة أغلبية رأسمال الشركة التابعة، غير أن حقوق التصويت المرفوقة بالأسهم هي التي تحدد نوع الرقابة وليس المساهمة المالية المحققة من طرف الشركة الأم، في بعض الأحيان تراقب الشركة الأم شركة تابعة لها دون أن تمتلك أغلبية

[1] -Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p :25.
2 -Ibidem.

الأسهم، أو حتى لا تمتلك أي سهم ( حالة الكيان ad hoc) وتحديد محيط التجميع نفترض وجود معرفة قانونية على مختلف القيم المنقولة، القانون الأساسي، والاتفاقات بين المساهمين.[1]

### 3- الشركة المكلفة بتحديد محيط التجميع

تحديد محيط التجميع يقع على عاتق الشركة الأم، ولكن يجب أن يكون مصادق عليها من طرف المدققين والمكلفين بالمصادقة على الحسابات المجمعة، يبقى على المدققين إدراك الرقابة الممارسة على مختلف المساهمات، حيث أن حذف إحدى الشركات من محيط التجميع يؤثر على الصورة الصادقة للجمع وكذا يوقع المحللين الخارجيين في الخطأ. حيث أن أغلب الدول تعاقب على هذا الفعل.[2]

## الفرع الثاني:أنواع الرقابة

### 1- الرقابة الشاملة

عرف النظام المحاسبي المالي الرقابة على أنها "سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته"[3]

تستطيع الشركة الأم أن تمارس الرقابة عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق شركات تابعة على أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في الشركة التابعة، ويستثنى من ذلك بعض الحالات التي تثبت فيها بوضوح أن تلك الملكية لا تؤدي إلى السيطرة، وتتوافر السلطة أيضا إذا كانت الشركة الأم تمتلك النصف أو أقل من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في شركة ما[4] إذا توفرت لها أي من الشروط التالية: [5]

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر عن طريق وسيط من الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
- السلطة على أكثر من 8% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛
- سلطة تعين أو إنهاء مهام أغلبية مسيرة كيان آخر؛
- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

نلاحظ توافق إلى حد بعيد بين هذا التعريف وما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 قبل التعديل.

---

1 Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p25.

2- Ibid, p:26.

3- الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد19 الصادر بتاريخ25 مارس 2009، مرجع سابق، ص:16.

4- Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p26.

5-الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد19 الصادر بتاريخ25 مارس 2009، مرجع سابق، ص:16.

من الملائم ذكر الحالة الاستثنائية للكيانات ذات الغرض الخاص "ad hoc".[1]

تعرف على أنها: كيانات أنشأت من أجل تحقيق هدف محدد وواضح: نشاطات البحث والتطوير، القيام ...الخ

إدماج حسابات الكيانات ذات الغرض الخاص ad hoc هو من أجل إعطاء أكثر مصداقية للقوائم المالية ولمستعملي القوائم المالية في حساب مؤشرات المجمع، أي المحافظة على التركيب التجميعي.

التفسير12 SIC (تجميع الكيانات ذات الغرض الخاص ad hoc)، عرف شروط تجميع شركة على قدرة تحويل أصول أو خصوم هذه الأخيرة. تحديد الرقابة يعتمد على الخطر والعوائد لهذا الكيان "ad hoc" .

تقوم الشركة الأم بمراقبة الكيان ذو الغرض الخاص اذا توفرت الشروط التالية:

- نشاطات الكيان لصالح الشركة؛
- الشركة لها الحق في القرار للحصول على أغلبية العوائد من نشاطات الكيان ad hoc؛
- الشركة تتحمل الخطر الباقي للكيان.

ومنه يوجد إلتزام بتجميع حسابات هذا الكيان، سواء كان هناك رابط مالي مع الشركة أو مع عدة شركات المجمع.

ملاحظة: النظام المحاسبي المالي لم يتعرض تماما لمفهوم الكيانات ذات الغرض الخاص.

## 1-1- أنواع الرقابة الشاملة

### 1-1-1-الرقابة القانونية

تنشأ عن طريق امتلاك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على أغلبية حقوق التصويت في الشركة التابعة. هذا ما يفرض عد حقوق التصويت وليس فقط عدد الأسهم المملوكة. الفرق بين عدد حقوق التصويت وعدد الأسهم قد ينتج عن وجود: [2]

- أسهم ذات حق تصويت مضاعف؛
- أسهم بدون حقوق تصويت، التي لها أسبقية في العوائد؛
- حقوق تصويت محتملة؛
- الحصول على أغلب حقوق التصويت يمكن أن تحدث بفضل اتفاق مع المستثمرين الآخرين.

1- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, op.cit, p194.

2 -Dick Wolfpang, Missonier-piera Frank, Comptabilité financiére en IFRS, Pearson Education, Paris, 2009,P :237.

### 1-1-2-الرقابة الممارسة بالفعل

تكون أمام رقابة ممارسة بالفعل عندما تقوم الشركة الأم بتعين أعضاء مجلس الإدارة دون أن تمتلك أغلبية حقوق التصويت (أي أكثر من 50%من حقوق التصويت).

تنتج هذه الرقابة لأن الشركة الأم تعتبر المساهم الرئيسي في رأس مال الشركة، والأسهم الباقية موزعة بين عدة مساهمين.[1]

أي عندما تقوم الشركة المسيطرة بتعين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة خلال سنتين متتابعتين بشرط أن تكون الشركة الأم هي المساهم الرئيسي بامتلاكها أكثر من 40% من حقوق التصويت. وهذا ما ورد في المادة 731من القانون التجاري.

### 1-1-3-الرقابة التعاقدية

تمتلك الشركة الأم الرقابة بمقتضى نص قانوني أو القانون الأساسي للشركة[2] السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت (الفقرة 13- b من IAS27) يمكن التمييز بين ثلاثة حالات: [3]

### 2- اتفاقيات الحمل

عندما لا تمتلك الشركة الإمكانيات المالية اللازمة لشراء كل الأسهم يمكنها أن تطلب من مؤسسة مالية الحمل المالي لجزء من أسهم الشركة المشتراة.

اتفاقية الحمل تتم بين:

- هيئة مالية تدعى "حامل الأسهم"، تلتزم اتجاه الشركة على أن تقوم بشراء والاحتفاظ بأسهم شركة أخرى وبيعها إلى الشركة الأم في وقت لاحق محدد (وعد البيع)؛
- الشركة مستفيدة من هذا الالتزام تلتزم بشراء هذه الأسهم في تاريخ لاحق محدد (وعد بالشراء)؛
- سعر بيع هذه الأسهم يتم تحديده في اتفاق الحمل؛
- تلتزم الشركة المستفيدة بدفع فوائد للهيئة المالية بناءا على تكلفة حيازة هذه الأسهم.

في هذه الحالة المجمع لا يملك حقوق التصويت ولكن يمارس مراقبة شاملة بفضل التعهد " الاتفاق" مع حامل الأسهم.

### 3- الرقابة الاقتصادية

1 - Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p32.
2- Dick Wolfpang, Missonier-piera Frank, op.cit, p: 239.
3- Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p34.

ترتبط هذه الرقابة بالشركات ذات الهدف الخاص، التي تنشأ عن طريق إبرام عقد بين المجمع وكيان يمارس نشاطه لفائدة المجمع. لقد ثبتت في السنوات الأخيرة عدة مجمعات اختاروا التركيب القانوني المعقد الذي يؤدي إلى عدم تجميع الأصول والديون الممولة لهذه الأصول بهدف تحسين نسبة المردودية لرأس المال المستثمر والديون. تعريف الرقابة الاقتصادية جاء بهدف مكافحة التركيب غير التجميعي، أي أن التجميع يتم على أساس الخصائص الاقتصادية وليست القانونية وهو مبدأ أولوية الجوهر على الشكل.[1]

## 2- الرقابة المشتركة

تناول النظام المحاسبي المالي للرقابة المشتركة كما يلي:[2]

العمليات التي تتم بصفة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يقوم فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت رقابة مشتركة. وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين يكون تبعا للاتفاق التعاقدي والتنظيم المحاسبي الذي يقرره المساهمين.يمكن التمييز بين:

### 2-1- النشاطات الخاضعة لرقابة مشتركة

عندما يتم مسك محاسبة العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير، تكون أعباء ونواتج العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشغولة في أعباء ونواتج هذا المسير وكل واحد من الشركاء المساهمين الآخرين يتم على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل نواتج وأعباء.

### 2-2- الأصول الخاضعة لرقابة مشتركة

عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل أو أكثر، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصة من النواتج والأعباء.

### 2-3- الكيانات الخاضعة لرقابة مشتركة

عندما تكون العمليات المنجزة بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصور والنتيجة والأعباء والنواتج والتدفقات النقدية للكيان المشترك.

أي أن النوع هذا النوع الأخير هو الوحيد الذي يدخل في محيط التجميع للشركة الأم،[3]والتي عرفها المعيار IAS31 الذي تم حذفه"الوحدة الخاضعة للرقابة المشتركة هي

1- Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p36

2-الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص:15.

3- Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p41

مشروع مشترك يتضمن تأسيس أموال أو أشخاص أو غيرها من الأشكال، ويكون لكل طرف من الأطراف القائمة بالمشروع حقوقا فيها، وتعمل الوحدة بنفس طريقة المنشآت الأخرى فيما عدا أن الترتيبات التعاقدي بين الأطراف يرتب السيطرة المشتركة على النشاط الاقتصادي للوحدة".

**من التعريف نستنتج أن الرقابة المشتركة تتميز**

- وجود عدد محدود من القائمين على المشروع يتقاسمون الرقابة على الشركة المتغلبة بواسطة ترتيب تعاقدي؛
- اتخاذ القرارات يتم بإجماع القائمين على المشروع ولا يمكن لأي طرف أن يمارس رقابة شاملة على الشركة.

يمكن الإشارة إلى وجود الشروط التعاقدية التي تعتبر الأساس الذي يتشكل منه الرقابة التعاقدية بعدة طرق، منها: كتابة عقود بين المشاركين والتي تناقش طبيعة المشروع المشترك، آلية التحكم فيه، مساهمات المشاركين، تقسيم المخرجات، الإيرادات والمصاريف ونتائج المشروع، وهكذا يكون الترتيب التعاقدي مكتوب ويعالج عدة أمور:[1] كنشاط ومدة المشروع والتزامات التقرير عن المشروع المشترك، تعيين أعضاء مجلس الإدارة، وحقوق التصويت، توزيع أعباء ونواتج المشروع المشترك على المشاركين. وكذلك يسمح بتمييز المشروع المشترك عن المساهمات في شركات زميلة.

### 3- تأثير معتبر

عرف المعيار IAS28 "الاستثمارات في شركات زميله "التأثير المعتبر على أنه " هو القدرة على المشاركة في وضع السياسات المالية والعملياتية للشركة المستثمر فيها، دون أن يكون هناك أي سيطرة على تلك السياسات"

لم يرد أي تعريف في النظام المحاسبي المالي للتأثير المعتبر.

نكون أمام التأثير المعتبر حسب النظام المحاسبي المالي في الحالات التالية:[2]

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

وقد سمت الشركات الخاضعة لتأثير معتبر بالشركات الزميلة، وهي ليست كيانات فرعية ولا بكيانات أنشأة في إطار عمليات تمت بصورة مشركة.

1-طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008،، ص:511.
2- الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد19 الصادر بتاريخ25 مارس 2009، مرجع سابق،ص:17.

حسب الفقرة 6 من المعيار المحاسبي IAS28 فانه إذا امتلك المستثمر بطريقة مباشرة نسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر بها، فهنا يفترض وجود تأثير معتبر، إلا إذا ثبت عدم وجوده في حالة فشل المستثمر في التمثيل في مجلس الإدارة أو أنه لا يمكنه جمع المعلومات المالية في الوقت المحدد..الخ. وإذا كان المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على أقل من 20% من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر بها فهنا يفترض عدم وجود التأثير المعتبر إلا إذا ثبت وجوده في حالة التمثيل في مجلس الإدارة، المشاركة في إعداد السياسات التشغيلية للكيان، وجود معاملات هامة بين المستثمر والشركة المستثمر بها أو تبادل العمال.

من الملاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر هذه النقطتين.

**جدول رقم 1: ملخص حول أنواع الرقابة وشروطها**

| نوع الرقابة | الشروط الرقابة |
|---|---|
| رقابة شاملة قانونية | أكثر من 50% من حقوق التصويت |
| رقابة شاملة ممارسة بالفصل | أكثر من 40% من حقوق التصويت وتعين أغلبية أعضاء الإدارة، والرقابة لمدة سنتين متتاليتين |
| رقابة شاملة تعاقدية | السيطرة على الشركة بمقتضى نص قانوني أو اتفاق |
| تأثير معتبر | على الأقل 20% من حقوق التصويت |
| | استغلال مشترك لشركة تابعة |
| رقابة مشتركة | وجود تعهد تعاقدي |
| خارج مجال التجميع | أقل من 20% من حقوق التصويت |

**المصدر:** Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi,op-cit, p :194.

فيما يتعلق بالتحديثات الجديدة على مستوى معايير البلاغ المالي الدولية فقد أصبح تعريف الرقابة الشاملة على أنه حسب المعيار IFRS10 والذي دخل حيز التنفيذ منذ 01 جانفي 2013 كما يلي" يسيطر مستثمر على كيان معين عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع هذا الكيان، أو يكون له حقوق فيها، ويكون قادرا على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على هذا الكيان"

من التعريف يمكن أن نستنتج أنه من أجل أن يراقب مستثمر كيان أخر يجب أن تتوفر الشروط التالية:[1]

- السلطة على الجهة المستثمر بها "الكيان"؛

1 - Auteur PWC,IFRS 2012, Francis Lefebvre, Paris, 2012, P: 438.

- التعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من الشراكة مع الجهة المستثمر بها أو الحقوق فيها؛
- القدرة على استخدام سلطته على الجهة المستثمر بها للتأثير عل مبلغ العوائد.

حسب هذا المعيار فانه من أجل ممارسة الرقابة يجب أن تكون للشركة الأم السيطرة على الأنشطة الجوهرية التي تؤثر على عوائد الكيان المساهم فيه حتى تتمكن من تجميع حسابات هذا الكيان.[1]

الرقابة المشتركة حسب المعيار IFRS11 "الرقابة المشتركة هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليه تعاقديا وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التشارك في الرقابة" للإشارة فقد تم تعريف الرقابة كما ورد في المعيار IFRS10 حيث يتم استخدامها لتحديد ما إذا كانت جميع الأطراف، معرضة، أو لديها الحقوق في العوائد المتغيرة من مشاركتها مع هذا الترتيب ولديها القدرة للتأثير على تلك العوائد من خلال سلطتها على هذا الترتيب، وعندما تكون جميع الأطراف قادرة بصورة جماعية على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل ملحوظ على عائدات الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة)، فان الأطراف تسيطر على الترتيب بشكل جماعي.

**الفرع الثالث: الإعفاءات من محيط التجميع**

**1- الإعفاء من محيط التجميع حسب النظام المحاسبي المالي**

حسب النظام المحاسبي المالي حيث نص على أن كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودات الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا البيانات المالية المجمعة للمجمع المكون لتلك الكيانات، غير أنه نص على مجموعة من الشروط التي تسمح بإقصاء بعض الكيانات من محيط التجميع:
إعفاء الشركات التي:[2]

- تواجه قيود صارمة ودائمة نفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج؛
- الكيانات التي تملك أسهم أو حصص للفرق الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب.

يجب تبرير كل إعفاء من محيط التجميع في ملحق الحسابات المجمعة.

**الإعفاء من إعداد قوائم مالية مجمعة:[3]**

1- Robert Obert, Pratique des normes IFRS, 5édition, Dunod,Paris, 2013, p :128.
2- الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص: 16.
3- نفس المرجع.

يعفى كل كيان مهيمن من إعداد البيانات المالية المجمعة إذا كان كيان آخر يحوزه بصورة شبه كلية، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحيازة شبه الكلية نعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90% من حقوق التصويت.[1]

من الملاحظ أن عدم التحديد بدقة للقيود الصارمة والدائمة يجعلها عرضة لعدة تفسيرات مما يؤدي الى الاختلاف في التطبيق من شركة إلى أخرى.

## 2- الإعفاء من محيط التجميع

حسب المعيار المحاسبي " IAS27 " فإنه يجب عدم توحيد الشركات التابعة ضمن البيانات المالية المجمعة في الحالات الآتية:

### 2-1- إذا كانت سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة مؤقتة بسبب أن شراء الشركة التابعة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب:[2]

أصول مملوكة من أجل إعادة البيع حيث يتم إدخال الشركات التابعة في مجال التوحيد إلى غاية الفقدان الفعلي للرقابة الشاملة عن طريق:

- اتخاذ قرار التنازل في تاريخ الحيازة أو في تاريخ لاحق،
- أن هذه الشركات التابعة تستجيب أولا إلى معيار التصنيف في الأصول الجارية التي تم حيازتها بنية إعادة البيع والمتوافقة مع IFRS5[3] والتي تستوفي قواعد التقييم، العرض والإعلام الخاصة المطبقة على الأصول، الخصوم، الإيرادات والأعباء في الشركات التابعة.

### 2-2- إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل وجود قيود صارمة طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة الأم إلى حد كبير:

يجب الأخذ بعين الاعتبار لهذه القيود من أجل تحديد الرقابة "شاملة أو مشتركة" أو تأثيرا معتبر، ولكنها لا تشكل، دافع للإقصاء من محيط التجميع. وحده فقدان الرقابة أو التأثير المعتبر لإحدى الوحدات يؤدي إلى الإقصاء من محيط التجميع.[4]

ومنه نستنتج أنه من أجل الإقصاء من محيط التجميع في هذه الحالة يجب:[5]

- الحاجة إلى إثبات فقدان الرقابة الشاملة أو الرقابة المشتركة أو التأثير المعتبر لأحد الكيانات؛

[1]- الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص: 16.
2- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, op-cit,p196.
3- Auteur PWC, op.cit, P: 174.
4-Ibid, p: 173.
5- Ibid, p: 174.

- إمكانية التجميع في حالات قليلة، الكيانات الخاضعة لبعض القيود، الشركة الأم لها القدرة على إثبات أن هذه القيود الصارمة والطويلة على تحويل الأموال لا تؤثر على الرقابة أو التأثير المعتبر على هذه الكيانات المجمعة، ما يؤدي إلى إدخالها في محيط التجميع؛
- يجب على الشركة الأم أن تذكر في الملحق المجمع طبيعة ومدى تأثير القيود على قدرة الشركات التابعة والحليفة على تحويل الأموال إلى الشركة الأم على شكل أرباح موزعة أو تسديد القروض أو التسبيقات.

### 2-3- أسهم الشركات الحليفة والمشاريع المشتركة التي تم شراءها بغرض إعادة بيعها:

يتم أبعاد الشركات الحليفة والمشاريع المشتركة من محيط التجميع إذا توفرت الشروط الصارمة للتصييف في الأصول غير الجارية التي تم حيازتها بغرض إعادة بيعها المتوافقة مع IFRS5 والشركات التي لم تتوفر فيها شروط التصنيف في الأصول غير الجارية والتي تم حيازتها بغرض إعادة بيعها وفقا للمعيار IFRS5 يتم وتضمينها وفق طريقة الوضع للمعادلة أو الدمج النسبي إلى غاية فقدان الرقابة المشتركة أو التأثير الفعال.[1]

### 2-4- المساهمات المملوكة من طرف هيئات رأسمال الخاطر، صناديق الاستثمار والكيانات المماثلة:

إذا كانت الرقابة شاملة فيجب أن تدخل الشركات التابعة في محيط التجميع، أما إذا كان الرقابة المشتركة أو التأثير الفعال تقوم بإقصائها من محيط التجميع بشرط أن تكون هذه المساهمات مصنفة في الأصول المالية بالقيمة العادلة.

### 2-5- الكيانات غير المهمة:[2]

تستطيع الشركة الأم أن تقصي من محيط التجميع الكيانات الصغيرة الحجم عندما لا يكون للإقصاء تأثير ذو دلالة على عرض القوائم المالية المجمعة.

**الإعفاء من إعداد قوائم مالية**

إذا اجتمعت الشروط التالية:

- إذا كانت شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة بشكل جزئي لمنشأة أخرى وتم اطلاع جميع مالكيها الآخرين، بمن فيهم الأشخاص اللذين لا يحق لهم التصويت؛ على عدم قيام الشركة الأم بعرض القوائم المالية الموحدة.
- في حال عدم تداول أدوات الديون أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام؛

1-Auteur PWC, op.cit, p:176.
2- Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p45.

- في حال لم تودع، أو ليست بصدد إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية أو أي هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام؛
- في حال قدمت الشركة الأم الرئيسية أو الوسيطة قوائم مالية مجمعة لاستخدام الجمهور وتتوافق مع معايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ومنه نستنتج أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر إلا الشرط الأول وحدد النسبية ب 90% فيما لم يتم ذكر الإعفاءات الأخرى المذكورة في المعايير IFRS.

**المطلب الثاني: نسبة الرقابة ونسبة الفائدة**

سيتم التعرض ضمن هذا المطلب، إلى نسبة الرقابة كعنصر أول، ثم إلى نسبة الفائدة كعنصر ثاني، وفي الأخير الروابط الأساسية بين مختلف الفروع.

**الفرع الأول: نسبة الرقابة**

**1- تعريف**

تسمح نسبة الرقابة بتحديد نوع الرقابة أو التأثير التي تخضع له الشركة المجمعة، أي تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع وطرق التجميع المتبعة.[1] يجب أن تتضمن نسبة الرقابة كل حقوق التصويت المملوكة من طرف الشركة الأم مباشرة أو بطريقة غير مباشرة "عن طريق الشركات الخاضعة لرقابة مطلقة"، حيث تمثل سلطة الشركة الأم على الشركة التابعة.[2]

مما سبق ذكره يتبين أن نسبة الرقابة ترتبط بتسلسل الامتلاك المباشر أو غير المباشر لنسبة حقوق التصويت تساوي أو تفوق 50% من مجمل حقوق التصويت في الجمعيات العمومية، باشتراط أن لا ينقطع تسلسل الرقابة.

**2- حساب نسبة الرقابة**

نسبة رقابة الشركة الأم لشركة أخرى يجب أن يتضمن كل حقوق التصويت التي تمتلكها الشركة الأم مباشرة أو بطريقة غير مباشرة ( عن طريق حقوق التصويت التي تملكها الشركات التي تخضع لرقابة مطلقة)، تتم بجمع:[3]

- حقوق التصويت للأسهم العادية؛
- شاهدات الاستثمار التي لها حقوق التصويت؛
- حقوق التصويت المضاعف لبعض الأسهم؛
- وجود حقوق التصويت المحتملة أو المتحولة.

1-jean Michel Palou, Manuel de consolidation principes et pratique, 3éme edition, groupe revue fiduciaire, Paris, 2003, p :40.
2-Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi,op-cit,p191.
3-Mohamed Neji Heregli, op.cit, p: 19.

**الفرع الثاني: نسبة الفائدة**

**1- تعريف**

تتمثل في حصة رأس المال المملوكة بصفة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم[1]وتعبر عن حصة الشركة الأم الأموال الخاصة للشركة المجمعة.

**2- حساب نسبة الفائدة**

يتم تحديد نسبة الفائدة اعتمادا على حصة رأس المال المملوكة مباشرة والمملوكة بصفة غير مباشرة. يتم حساب حصة رأس المال المملوك بصفة غير مباشرة عن طريق جداء نسب الفائدة.[2]

تسمح نسبة الفائدة للشركة المجمعة بحساب حقوق المجمع في الأموال الخاصة للشركة المجمعة والنتيجة التي تعود إلى حقوق الأقلية[3]إذن هي النسبة التي يتم استعمالها عند القيام بمختلف أعمال التجميع: الإدماج، إقصاء، التوزيع.

**3- الفرق بين نسبة الرقابة ونسبة الفائدة**

يمكن استنتاج الفرق بين نسبة الفائدة ونسبة الرقابة حيث أن:

نسبة الرقابة هي عبارة عن السلطة ممثلة في حقوق التصويت، تستعمل لتحديد محيط التجميع (أي الشركات الداخلة في محيط التجميع)، ويتم بفضلها اختيار وتحديد طريقة التجميع المناسبة.[4]

نسبة الفائدة هي عبارة عن الارتباط المالي بين الشركة الأم والشركة الفرعية ممثلة في نسبة رأس المال المملوكة من طرف الشركة الأم، تستعمل لتجميع الحسابات أي تتم على أساسها دمج الحسابات وإقصاء العمليات المتبادلة وتوزيع رأسمال الخاص والنتيجة.[5]

**الفرع الثالث: الروابط الأساسية بين الشركة الأم ومختلف الفروع**

يرتبط حساب نسبة الرقابة ونسبة الفائدة بطبيعة العلاقة بين الشركة الأم والكيان الذي تملك فيه مساهمات، وتأخذ العلاقة عدة أشكال:[6]

**1.مساهمة مباشرة:**

1- Pascal Barneto, Normes IFRS application aux etets financiers, 2éme édition, Dunod, Paris, 2006,p : 39.
2- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi,op-cit,p203.
3- Francois Colinet et Simon Paoli, op-cit, p;40.
4- Jean Montier- Gilles, Technique de consolidation, Economica, France, 1995, p: 51.
5- Ibid.p: 51.
6- Pascal Barneto, op.cit, p: 40.

نسبة الفائدة تساوي نسبة المساهمة في رأس المال، ونسبة الرقابة تساوي نسبة حقوق التصويت المملوكة من طرف الشركة الأم.

مثال: الشركة M تمتلك 80% من حقوق التصويت في الشركة F.

نسبة الرقابة ونسبة الفائدة لM في F تساوي 80%.

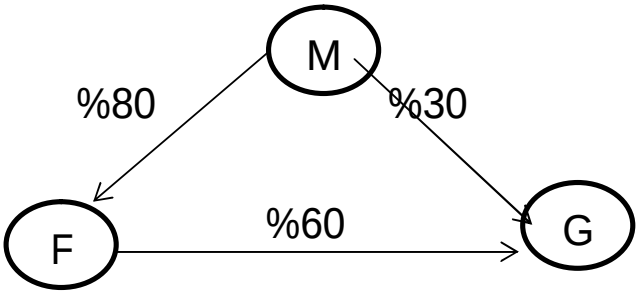
**2.مساهمة غير مباشرة**

في هذه الحالة يجب الأخذ بعين الاعتبار تسلسل المساهمات.

**نسبة الفائدة**: نقوم بجداء النسب المتتالية بالنسبة للكيانات الخاضعة للرقابة الشاملة فقط.

**نسبة الرقابة:** لكي تمارس الشركة الأم الرقابة، يجب أن تكون كل شركات السلسلة خاضعة لرقابة شاملة، تنقطع سلسلة الرقابة عندما يكون نسبة الرقابة أقل من أو تساوي 60%.[1]

**مثال**: الشركة M تمتلك 80% من حقوق التصويت في F و 30% من حقوق التصويت في G و F تمتلك 60% من حقوق التصويت في G. وهو ما يوضحه الشكل الموالي




الجدول رقم 2:نسبة الرقابة ونسبة الفائدة في حالة مساهمة غير مباشرة

| نسبة الفائدة | | نسبة الرقابة | |
|---|---|---|---|
| في F | في G | في F | في G |
| مباشرة | مباشرة / غير مباشرة | مباشرة | مباشرة / غير مباشرة |
| %80 | %30 / %80، %60 | %80 | %30 / %60 |
| %78 | | %90 | |

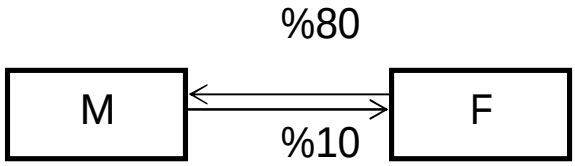
1- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, op-cit,p191.

المصدر: Pascal BARNETO, op-cit, p :40,

**مساهمة متبادلة**

مثال لمساهمة متبادلة

تمتلك الشركة M 80% من رأسمال F, F تمثلت 30% في رأسمال M . والشكل الموالي يوضح المساهمات المتبادلة:




1-**نسبة الرقابة**: في هذه الحالة نأخذ بعين الاعتبار حقوق التصويت التي تمتلكها الشركة F في الشركة الأم.

2-**نسبة الفائدة**: المجمع في الشركة F تساوي رأسمال M كليا "100%"، مخصوما منه نسبة رأس المال الخاضع لرقابة الشركة F.

الجدول الموالي يلخص طريقة حساب نسبة الفائدة ونسبة الرقابة

**الجدول رقم 3: نسبة الرقابة ونسبة الفائدة في حالة مساهمة متبادلة**

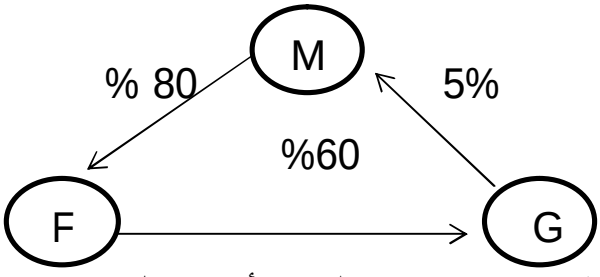
| نسبة الرقابة للشركة M | نسبة الفائدة "المجمع" | |
|---|---|---|
| في الشركة F | في الشركة F | في الشركة M |
| مباشرة | {(1-%10)}*%80 =78.26% | (1-%10) = 97.82% |
| %80 | (( 1 -(%80*%10)) | (1-(%80*%10)) |

المصدر: Pascal BARNETO, op-cit,41.

**ملاحظة:** حسب المادة 730 "الأم رقم 27-96 المؤرخ في 1999/12/09" فإنه لا يمكن لشركة المساهمة أن تمتلك أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تمتلك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10%.

**3- مساهمة دائرية**

**مثال:** الشركة M تمتلك 80% من رأسمال الشركة F، الشركة F تمتلك 60% في رأسمال G والشركة G تمتلك 5%من رأسمال الشركة M. والشكل الموالي يوضح تداخل هذه المساهمات:




**نسبة الرقابة:** لا يطرح حساب نسبة الرقابة أي اشكال.

**نسبة الفائدة:** المجمع في الشركة M تساوي رأسمال M كليا (100%) مخصوما منه النسبة الخاضعة لرقابة الشركةG ، نسبة فائدة المجمع في الشركة F يساوي نسبة الفائد في المجمع M مضروب في نسبة امتلاك الشركة M في الشركة F.

الجدول الموالي يلخص طريقة حساب نسبة الفائدة ونسبة الرقابة في حالة وجود مساهمات متبادلة.

**الجدول رقم 4: نسبة الرقابة ونسبة الفائدة في حالة مساهمة دائرية**

| نسبة الرقابة للشركة M | نسبة فائدة "المجمع" | | | |
|---|---|---|---|---|
| في الشركة G | في الشركة F | في الشركةG | في الشركةF | في الشركة M |
| غير مباشرة | مباشرة | 80%*60%*(1-5%) / 1-(80%*60%*5%) =46.72% | 80%*(1-5%) / 1-(80%*60%*5%) =77.86% | (1-5%) / 1-(80%*60%*5%) =97.33% |
| %60 | %80 | | | |

المصدر: Pascal BARNETO, op-cit,42.

## المطلب الثالث: طرق التجميع

تتمثل عملية التجميع المحاسبي في إحلال قيمة سندات المساهمة في الظاهرة في حسابات الشركة الأم بقيمة العناصر المتعلقة بها "حصة المجمع" من حسابات الشركة المجمّعة.

ويمكن أن تتم عملية الإحلال إما بإدماج في حسابات الشركة الأم عناصر حسابات الشركة الداخلة في محيط التجميع، سواء تجميعا كليا أو نسبيا، وفقا لنسبة الفائدة في كل شركة، أو الاعتماد على القيمة المعادلة لقيمة سندات المساهمة في كل شركة. ولذلك

سيتناول هذا المطلب دراسة طريقة التجميع الكلي ، وطريقة التجميع النسبي، والوضع للمعادلة، وفي الأخير فسنعرض أهم التغيرات الحاصلة على مستوى معايير الإبلاغ المالي.

**الفرع الأول: طريقة الإدماج الكلي**

**تعريف:** تقوم بتطبيق طريقة الإدماج الكلي عندما تمارس الشركة الأم رقابة حصرية على الشركة التابعة[1]مع احترام حقوق الأقلية.
تسمح هذه الطريقة بجعل القوائم المالية المجمعة أكثر شمولا من حيث الذمة المالية والنتيجة للمجموعة باعتبارها شركة واحدة.[2]

سنقوم بعرض الميزانية المجمعة وبعدها حساب الناتج المجمع

**1- الميزانية المجمعة**

لإعداد الميزانية المدمجة بطريقة الإدماج الكلي ثم بالأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج باستثناء الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذة بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات التابعة[3]

**2- خطوات تطبيق طريقة التجميع الكلي**

يجب إتباع الخطوات التالية لتجميع الكلي:[4]

- إدماج مجموع الأصول والخصوم للشركات التابعة في حسابات الشركة الأم؛
- إلغاء سندات الشركة التابعة الظاهرة في ميزانية الشركة الأم، وإقصاء الحسابات المتبادلة؛
- فصل حصة المجمع وحصة الأقلية من الأموال الخاصة والنتيجة والتي تم اعتمادا على نسبة الفائدة.

**3- حسابات النتائج المجمع**

إعداد حساب النتائج بطريقة التجميع الكلي يتم بإحلال العمليات المنجزة من طرف المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل شركات المجمع[5] تتم عن طريق إدماج في حساب النتائج المجمع التكاليف وإيرادات وإيرادات الشركة التابعة، وتسجيل حقوق الأقلية في النتيجة.[6]

1 - Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi,op-cit,p206.
2 - Jean Montier Olivier Grassi, Techniques de consolidation, ECONOMICA, France, 2006,p 90.
3-الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص:16.
4 - Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi,op-cit,p206.
5- الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص:16.
6 - Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi,op-cit,p209.

تأخذ القوائم المالية بعين الاعتبار، مصالح الغير أو حقوق الأقلية ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

## 4- مثال لتوضيح طريقة التجميع الكلي

تمتلك الشركة M 80% من رأسمال الشركة F بطريقة مباشرة، حيث تمارس Mرقابة مطلقة على F، يعني أن F شركة تابعة وجب تجميعها كليا.

### 4-1- ميزانية وحسابات النتائج للشركتين كانت كما يلي

| أصول | | | خصوم | | |
|---|---|---|---|---|---|
| البيان | M | F | البيان | M | F |
| سندات F | 1000 | 3300 | رأسمال | 2400 | 1250 |
| أصول | 5600 | | احتياطي | 1200 | 550 |
| أصـــــول أخرى | | | نتيجة صافية | 1400 | 700 |
| | | | مجموع الأموال الدائمة | 5000 | 2500 |
| | | | ديون | 1600 | 800 |
| مجموع | 6600 | 3300 | مجموع | 6600 | 3300 |

4-2- حساب النتائج للشركتين

| البيان | M | F |
|---|---|---|
| نواتج | 20000 | 7000 |
| مصاريف | 18600 | 6300 |
| نتيجة | 1400 | 700 |

## 5- خطوات التجميع الكلي

يتم عن طريق:

**5-1- جمع عناصر الميزانية وحسابات النتائج:** حيث يتم جمع سطر بسطر بنسبة 100% حتى ولو كانت الشركة الأم M لا تمتلك 100% من رأسمال الشركة التابعة F

### 5-1-1- جدول جمع عناصر الأصول والخصوم

| ميزانية F + M | | | |
|---|---|---|---|
| أصول | M | F | جمع |
| سندات F | 1000 | - | 1000 |
| أصول | 5600 | - | 5600 |
| أصول أخرى | | 3300 | 3300 |
| مجموع أصول | 6600 | 3300 | 9900 |
| رأسمال | 2400 | 1250 | 3650 |
| احتياطات | 1200 | 550 | 1750 |
| نتيجة طافية | 1400 | 700 | 2100 |
| مجموع أموال الخاصة | 5000 | 2500 | 7500 |
| ديون | 1600 | 800 | 2400 |
| مجموع الخصوم | 6600 | 3300 | 9900 |

### 5-1-2- التسجيل المحاسبي[1]

| | | |
|---|---|---|
| سندات F | 1000 | |
| أصول | 5600 | |
| رأسمال | | 2400 |
| احتياطات | | 1200 |
| نتيجة طاقة | | 1400 |
| ديون | | 1600 |
| جمع ميزانية الشركة الأم M | | |
| أصول أخرى | 3300 | |
| رأسمال | | 1200 |
| احتياطات | | 550 |
| نتيجة | | 700 |
| ديون | | 800 |
| دمج ميزانية F | | |

1 -Djelloul Boubir, consolidation des comptes comparatives SCF-IFRS, édition sahel, Alger 2013,p188.

بما أن أصول الشركة M لا يقتم تقسيمها بين المجمع وحقوق الأقلية، الملاك الآخرين تقوم بتسجيل القيود المحاسبة التالية وهذا لترصيد الأموال الخاصة خارج رأسمال[1].

| | | |
|---|---|---|
| احتياطات M | 1200 | |
| نتيجة M | 1400 | |
| احتياطي مجمع | | 1400 |
| نتيجة مجمعة | | 1200 |

**5-1-3- توزيع الأموال الخاصة للشركة F**

يتم في هذه المرحلة توزيع أموال الخاصة للشركة M والتي تمثل في توزيع رأسمال والاحتياطات والنتيجة بين الشركة M واظهار حقوق الأقلية (المساهمين الآخرين) بالنسب التالية: الشركة M: 80

حقوق الأقلية: 20%

**5-1-4- جدول يبين عملية توزيع الأموال الخاصة للشركة F بين الجمع وحصة الأقلية**

| جدول توزيع أصول الشركة F | | | |
|---|---|---|---|
| | المبلـــغ الواجـــب تقسيمه | نسبة الفائدة المجمعة 100% | |
| | | حصة المجمع 80% | حصة الأقلية 20% |
| رأسمال | 1250 | 1000 | 2500 |
| احتياطات | 556 | 440 | 110 |
| نتيجة صافية | 700 | 560 | 14 |
| المجموع | 2500 | 2000 | 500 |
| الأصول باستثناء النتيجة | 1800 | (1440) | 360 |
| السندات الواجب حذفها | - | (1000) | 0 |
| | | 440 (1) | 360 (2) |
| النتيجة المجمعة | 700 | 560 | 140 |

(1) احتياطي مجمع M=(رأسمال F+احتاطيF)× 0.8 –سندات F =1000+440*0.8-1000=440

(2) حقوق الأقلية( IM) = ( رأسمالF+ احتياطات F) 0.2= 360.

**التسجيل المحاسبي لتوزيع رؤوس الأموال الخاصة للشركةF وإلغاء سندات المساهمة**

1 Djelloul Boubir, op-cit ,p185.

| | | |
|---|---|---|
| رأسمال F | 700 | |
| احتياطي F | 550 | |
| نتيجة F | 1250 | 1000 |
| سندات | | 440 |
| احتياطي مجمعة | | 560 |
| نتيجة مجمعية | | 360 |
| احتياطي فوائد الأقلية | | 140 |
| نتيجة فوائد الأقلية | | |
| توزيع رؤوس أموال الشركةF | | |

### 5-1-5- عرض الميزانية المجمعة: لـ 31/ N/12

| ميزانية مجمعة F+ M | | | |
|---|---|---|---|
| الأصول | | الخصوم | |
| أصول | 5600 | رأسمال | 2400 |
| أصول أخرى | 3300 | احتياطي مجمع (440+1200) | 1640 |
| | | نتيجة مجمعية (560 + 1400) | 1960 |
| | | احتياطي IM | 360 |
| | | نتيجة IM | 140 |
| | | ديون ( 1600+ 800) | 2400 |
| مجموع الأصول | 8900 | مجموع الخصوم | 8900 |

## 5-2- التجميع الكلي لحسابات النتائج

يتم عن طريق جمع كل عناصر حسابات النتائج بنسبة 100%

### 5-2-1- جمع عناصر والإيرادات والأعباء للمشتركين

| البيان | M | F | المجموع |
|---|---|---|---|
| النواتج | 20000 | 7000 | 27000 |
| الأعباء | 18600 | 6300 | 24900 |
| النتيجة الصافية | 1400 | 700 | 2100 |

**التسجيلات المحاسبية للجمع[1]**

| | | |
|---|---|---|
| أعباء<br>نتيجة<br>نواتج<br>جمع حساب النتيجة للشركة M | 18600<br>1400 | 20000 |
| أعباء<br>نتيجة<br>نواتج<br>جمع حساب النتائج للشركة F | 6300<br>700 | 7000 |

## 3-2-5- تقسيم نتيجة الشركة F بين المجمع والمساهمين الآخرين " حقوق الأقلية"

| البيان | المبلغ |
|---|---|
| نواتج<br>أعباء | 27000<br>24900 |
| نتيجة صافية المجمعة | 2100 |
| نتيجة الأقلية IM | 140 |
| النتيجة الإجمالية حصة المجمع | 1960 |

**التسجيل المحاسبي لتوزيع النتيجة F**

| | | |
|---|---|---|
| حصةM في النتيجة F<br>حصةIM في نتيجة F<br>نتيجة صافية F<br>توزيع نتيجة F | 560<br>140 | 700 |

1- جمعة هوام ، المحاسبة المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص: 161.

### 4-2-5- عرض حساب النتائج الموحدة

| البيان | المبلغ |
|---|---|
| النواتج<br>الأعباء | 27000<br>24900 |
| النتيجة الصافية<br>نتيجة الأقلية حصة الأقلية | 2100<br>140 |
| النتيجة الصافية حصة الجمع | 1960 |

**الفرع الثاني: طريقة الإدماج النسبي**

**1- تعريف**

تعتبر طريقة التجميع النسبي حالة خاصة من التجميع الكلي، وهي مخصصة لدمج حسابات الشركات التي تخضع لرقابة مشتركة، في حدود نسبة الفائدة التي تمتلكها الشركة الأم.[1]

حسب نص المادة 131-4 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008، فإنه يتم إدراج في حسابات كل مشارك في المشروع القسط الذي يعود إلى الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والإيرادات وتدفقات الخزينة في الكيان المشترك.

تتم هذه الطريقة عن طريق تعويض سندات المساهمة المملوكة من طرف الشركة الأم بالجزء الممثل لفائدتها (على أساس نسبة الفائدة) في عناصر الميزانية وحساب النتائج، الأمر الذي يؤدي إلى عدم ظهور حصة الأقلية في حسابات الشركة الأم.

**2- خطوات تطبيق عملية التجميع النسبي**

يجب إتباع الخطوات التالية:[2]

- دمج في حسابات الشركة المجمعة الحصة في حسابات الشركة المجمعة (الفرع) بعد القيام لمختلف المعالجات؛
- إلغاء السندات المملوكة من طرف الشركة الأم؛
- إعداد وعرض الميزانية وحسابات النتائج المجمعة كليا.

**3- طريقة الإدماج النسبي**

1 - Jean Montier Olivier grassi, op-cit,p 96.
2 - Ibidem..

لشرح طريقة الإدماج النسبي نأخذ المثال السابق، ونعتبر الشركة الأم تمتلك رأسمال الشركة F مناصفة مع شركة أخرى، يعني أن الشركة F تخضع لرقابة مشتركة، ومن هنا وجب تجميعها بطريقة التجميع النسببي.

بما أن نسبة المساهمة أصبحت 50% وجب تغيير قيمة سندات F في ميزانية M الشركة ألام والتي تصبح:

| البيان | المبلغ | البيان | المبلغ |
|---|---|---|---|
| سندات F<br>أصول | 625<br>5975 | رأسمال<br>احتياطي<br>نتيجة صافية | 2400<br>1200<br>1400 |
| | | مجمـــــوع الأمـــــوال الخاصة | 5000 |
| | | ديون | 1600 |
| مجموع | 6600 | مجموع | 6600 |

في ما يخص القوائم المالية الأخرى، تبقى دون تغيير.

4- **خطوات التجميع النسبي:** يتم عن طريق جمع عناصر ميزانية الشركة الأم ونسبة الفائدة في الشركة F أي 50% من عناصر ميزانية F

**وهو ما يمكن توضيحه في الجدول الموالي:**

| ميزانية M+F | | | |
|---|---|---|---|
| الأصول | M | %F50 | الجمع |
| سندات<br>أصول<br>أصول أخرى | 625<br>5975 | -<br>1650 | 625<br>975<br>1650 |
| مجمـــــــوع الأصول | 6600 | 1650 | 8250 |
| رأسمال<br>احتياطي<br>نتيجة<br>ديون | 2400<br>1200<br>1400<br>1600 | 625<br>275<br>350<br>400 | 3025<br>1475<br>1750<br>2000 |
| مجموع خصوم | 6600 | 1650 | 8250 |

**التسجيل المحاسبي**: [1]

| | | |
|---|---|---|
| سندات F | 625 | |
| أصول | 5975 | |
| رأسمال | | 2400 |
| احتياطي | | 1200 |
| نتيجة صافية | | 1400 |
| ديون | | 1600 |
| دمج كلي لحسابات الشركة M الأم | | |
| رأسمال M | 2400 | |
| احتياطي M | 1200 | |
| نتيجة M | 1400 | |
| رأسمال | | 2400 |
| احتياطي مجمع | | 1200 |
| نتيجة مجمع | | 1400 |
| توزيع الأموال الخاصة للشركة الأم M | | |
| أصول أخرى | 1650 | |
| رأسمال | | 625 |
| احتياطي | | 275 |
| نتيجة | | 350 |
| ديون | | 400 |
| دمج حسابات F نسبيا بنسبة 50% | | |

1- Djelloul Boubir, op-cit ,p191.

## 4-1- توزيع رؤوس أموال الشركة F[1]

| | | | |
|---|---|---|---|
| | المبلـغ الواجـب توزيعه | نسبة الفائدة للتجميع | |
| | | حصة المجمع | حصة الأقلية |
| رأسمال | 625 | 625 | 0 |
| احتياطي | 275 | 275 | 0 |
| نسخة صاف | 350 | 356 | 0 |
| المجموع | 1250 | 1250 | 0 |
| المجموع خارج النتيجة | 900 | (900) | 0 |
| السندات الواجب حذفها | | (625) | 0 |
| احتياطات مجمعة | | 275 (1) | 0 |
| نتيجة مجمعة | | 356 (2) | 0 |

(1)احتياطات مجمعة =50%*( رأسمال F + احتياطي F) –قيمة السندات)= 900-625=275

(2)نتيجة مجمعة = 50%*700 = 350

**التسجيل المحاسبي لتوزيع رؤوس أموال الشركة F وإلغاء سندات المساهمة**

| | | |
|---|---|---|
| رأسمال | 625 | |
| احتياطي | 275 | |
| نتيجة | 350 | |
| سندات F | | 625 |
| احتياطي مجمع | | 275 |
| نتيجة مجمعة | | 350 |
| توزيع رؤوس أموال F | | |

## 4-2- عرض الميزانية المجمعة

### المعيار المحاسبي الدولي IAS31 وضع صفين لعرض الميزانية وحساب النتائج:[2]

إما ان تظهر حصة الشريك " المستثمر" الشركة "الأم على شكل عنوان في الميزانية أو عن طريق دمج ميزانية الشركة الأم سطر بسطر للحصة من أصول وخصوم الشركة المجمعة. أما فيما يخص النظام المحاسبي المالي فلم يتطرق لهذه النقطة.

1- Djelloul Boubir, op-cit,p191.
2- Ibid, p:192.

| | | | |
|---|---|---|---|
| أصول | المبلغ | خصوم | المبلغ |
| الأصول الأصـــــول الأخرى | 5975<br>1650 | رأسمال<br>احتياطي مجمع<br>نتيجة مجمعة<br>ديون | 2400<br>1475<br>1750<br>2000 |
| المجموع | 7625 | المجموع | 7625 |

**4-3- تجميع حسابات النتائج نسبيا:** تم عن طريق جمع عناصر حسابات النتائج

| حسابات النتائج لـM 50%منF | | | |
|---|---|---|---|
| البيان | M | F | المجموع |
| نواتج<br>أعباء | 2000<br>18600 | 3500<br>3150 | 23500<br>21750 |
| النتيجة المجمعة | 1400 | 350 | 1750 |

**القيود المحاسبة للجمع:**[1]

| | | |
|---|---|---|
| أعباء<br>نسخة<br>نواتج<br>إدماج حساب النتائج الشركة M | 18600<br>1400 | 20000 |
| أعباء<br>نتيجة<br>نواتج<br>إدماج 50% من حسابات نسخة F | 3150<br>350 | 3500 |

**4-4- عرض حساب النتائج المجمع**

1- جمعة هوام ، مرجع سابق، ص: 163.

**يتم عرض الحساب النتائج المجمع كما يلي**

| حسابات النتائج المجمع M + F50% | |
|---|---|
| نواتج<br>أعباء | 23500<br>21750 |
| النتيجة المجمعة | 1750 |

**الفرع الثالث: طريقة الوضع للمعادلة**

**1- تعريف**

نجمع حسابات الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا معتبرا بطريقة الوضع للمعادلة التي تشمل في اعادة تقسيم السندات الظاهرة في حسابات الشركة الأم بما يعادلها في الوضعية الصافية للشركة الزميلة (المجمعة).[1]

تعتبر طريقة الوضع للمعادلة طريقة إعادة تقييم لسندات المساهمة التي تمتلكها الشركة الأم في شركة زميلة أكثر منها طريقة تجميع.[2] تعتمد على دمج الأصول الصافية فقط للشركة الزميلة وإحلال محلها سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة عن طريق حذف السندات المسجلة في الحسابات الفردية والتسجيل في حساب فارق المعادلة وقسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة.[3]

**2- الميزانية المجمعة**

حسب نص المادة 132-12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 فإنه يتم: "إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات"

ويتم تحميل الفرق في النتيجة المجمعة والاحتياطات المجمعة.[4]

**3- حساب النتائج المجمع**

- يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان الزميل.
- الأخذ بعين الاعتبار في النتيجة المدمجة هذه حصة المجمع في حساب نتيجة الكيان الزميل.

**4-خطوات تطبيق طريقة الوضع للمعادلة**

1 - Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, op-cit, p:212.
2 - Djelloul Boubir,op-cit , p 64.
3 - Ibidem.
4 - Ibidem.

تتم عن طريق خطوة واحدة:
تعويض القيمة المحاسبة لسندات المساهمة الظاهرة في ميزانية الشركة الأم بالحصة المكافئة لها من الأموال الخاصة بما في ذلك النتيجة.[1]

## 5- طريقة الوضع للمعادلة

لشرح طريقة الوضع للمعادلة نأخذ نفس المثال السابق، ونعتبر أن الشركة الأم تمتلك 40% من رأسمال الشركة F يعني أن الشركة M تمارس تأثيرا معتبرا على F، ومن هنا وجب تجميعها بطريقة الوضع للمعادلة.

بما أن الفائدة أصبحت 40% وجب تغير قيمة سندات F في ميزانية الشركة M، والتي تصبح كما يلي:

| البيان | المبلغ | البيان | المبلغ |
|---|---|---|---|
| سندات F | 500 | رأسمال | 2400 |
| أصول | 6100 | احتياطي | 1200 |
| | | نسخة صافية | 1400 |
| | | ديون | 1600 |
| مجموع | 6600 | مجموع | 6600 |

### 5-1- خطوات التجميع الوضع للمعادلة

- تظهر في سندات في ميزانية M بقيمة الشراء، فيما يخص الحسابات المجمعة وجب أن تقيم بطريقة الوضع للمعادلة وتظهر على أنها سندات موضوعة للمعادلة؛
- في هذه الطريقة التي تعتبر طريقة إعادة تقييم لا يوجه أي دمج للأصول والخصوم للشركة الزميلة؛
- يتم في الميزانية إحلال محل قيمة سندات F بحصة الشركة الأم في الأموال الخاصة (بما في ذلك النتيجة)، التي تكون حسب نسبة الفائدة.[2]

#### 5-1-1- حساب حصة الشركة M في الشركة F

الحصة في N/12/31 :تساوي = 40%X ( 1250 + 550 + 700) = 1000

1 - Jean Montier Olivier Grassi, op-cit, p : 99.
2 - Djaknoune Abdelkader, op.cit, p :61.

الفرق بين حصة الشركة M في الأموال الخاصة لـ F والتي هي 1000 والقيمة المحاسبية لسندات F وهي 500.

تتمثل حصة المجمع من النتيجة المحققة وهي 700×0.4 وحصة المجمع الاحتياطي 550×0.4.

**قيود دمج ميزانية الشركة M[1]**

| | | |
|---|---|---|
| سندات | 500 | |
| أصول | 6100 | |
| رأسمال | | 2400 |
| احتياطي | | 1200 |
| نتيجة | | 1400 |
| ديون | | 1600 |
| دمج حسابات الشركة الأم M | | |

بما أن أصول الشركة M لا تخضع إلى أي تقسيم بين المجمع والملاك الآخرين، تقوم بتسجيل القيود التالية وهذا لترصيد الأموال الخاصة.

| | | |
|---|---|---|
| احتياطي | 1200 | |
| نتيجة | 1400 | |
| احتياطي مجمع | | 1200 |
| نتيجة مجمعة | | 1400 |
| توزيع رؤوس أموال الشؤكة الأم | | |

1 -Djelloul Boubir, op-cit ,p184.

### 5-1-2- جدول إعادة تقييم سندات F المملوكة من طرف الشركة M

| | المبلـــــغ الواجـــــب توزيعه | نسبة الفائدة المجمعة | |
|---|---|---|---|
| | | حصة المجمع 40% | %IM0 |
| رأسمال F<br>احتياطي F<br>نتيجة F | 1250<br>550<br>700 | 500<br>220<br>280 | |
| مجموع | | 1000 | 0 |
| المجمـــوع خـــارج النتيجة<br>رأسمال + احتياطي | 1250<br>550<br>=1800 | 720 | 0 |
| سندات F | | 500 | 0 |
| فرق الوضع للمعادلة | | 220 | 0 |
| نتيجة وضع للمعادلة | 0.4*700 | 280 | 0 |

**تسجيل قيود إعادة التقسيم**

| | | |
|---|---|---|
| سندات موضوعة للمكافأة<br>سندات<br>فرق المعادلة<br>نتيجة وضع المعادلة<br>اعادة تقييم سندات F | 1000 | <br>500<br>220<br>280 |

### 5-1-3- عرض الميزانية المجمعة

| أصول | مبلغ | خصوم | مبلغ |
|---|---|---|---|
| سندات وضع المعادلة<br>أصول | 1000<br>6100 | رأسمال<br>احتياطي مجمع1200+220 فرق المعادلة<br>نتيجة مجمعة (1)<br>ديون | 2400<br>1420<br>1680<br>1600 |
| المجموع | 7100 | المجموع | 7100 |

(1) 700×0.4+1400

### 2-5- وضع للمعادلة لحساب النتائج

حساب النتائج المجمع يتم عن طريق وضع حصة المجمع في سطر خاص:
الحصة في نتيجة الشركات الوضع للمعادلة.[1]

الحصة في نسبة الشركة الوضع للمعادلة = 0.4 * 700 = 280 ومنه يمكن عرض حساب النتائج كما يلي:

| حساب النتائج المجمع | |
|---|---|
| النواتج<br>الأعباء | 1860<br>2000 |
| النتيجة | 1400 |
| حصة المجمع في نتيجة شركة زميلة F | 280 |
| النتيجة المجمعة | 1680 |

**القيود المحاسبية**

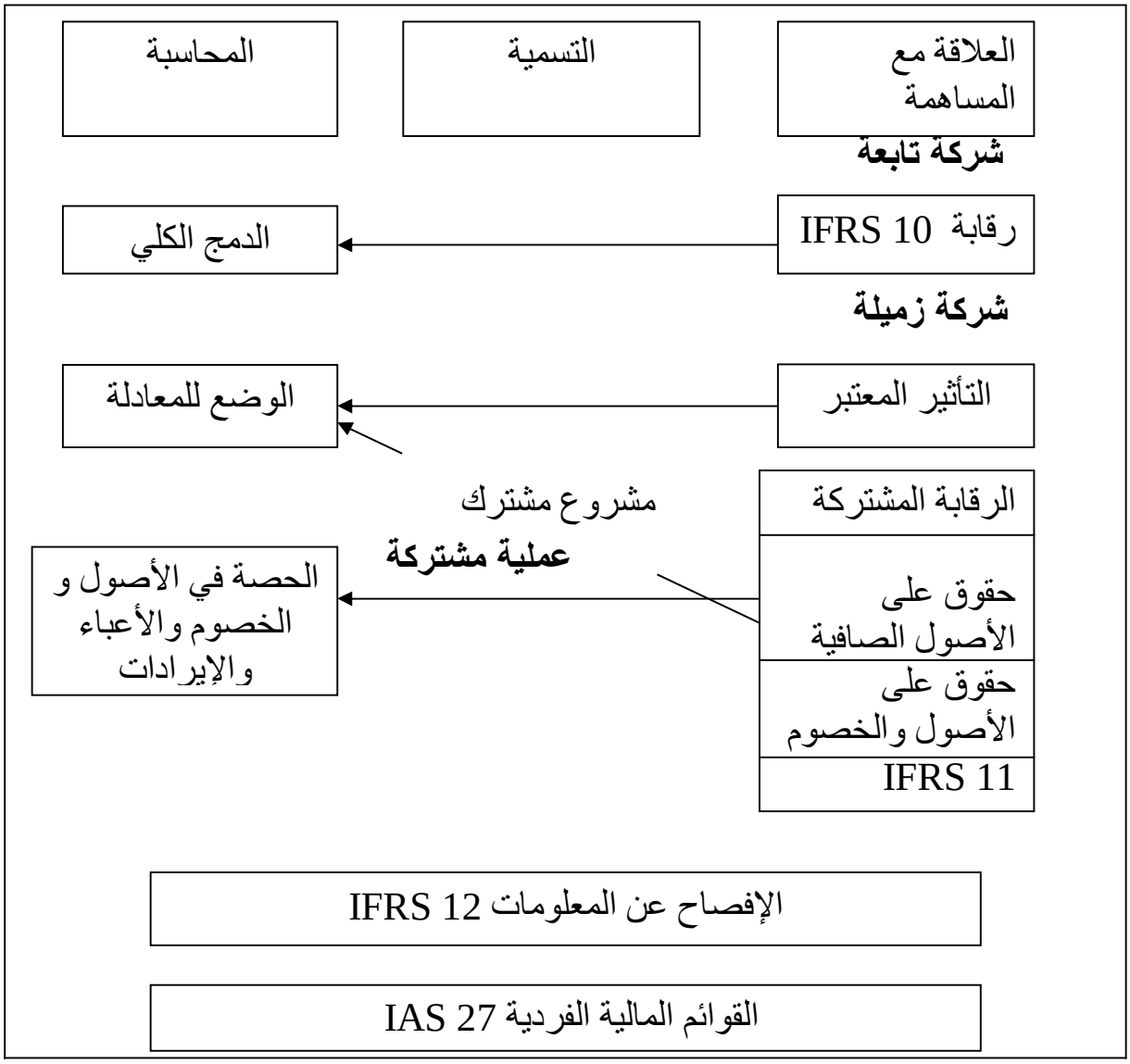
| | | |
|---|---|---|
| الأعباء<br>النتيجة<br>النواتج<br>دمج حساب ناتج الشركة الأم M | 18600<br>1400 | 20000 |
| نتيجة ( حصة المجمع)<br>نتيجة شركة زميلة F<br>دمج حصة نتيجة الشركة الزميلةF | 280 | 280 |

### الفرع الرابع: التغيرات الحاصلة على مستوى معايير الإبلاغ المالي فيما يتعلق بطرق التجميع

سنعالج في هذا الفرع طرق التجميع الجديدة التي اعتمدتها معايير الإبلاغ المالي الجديدة

1 - Djaknoune Abdelkader, op.cit, p: 61.

**الشكل رقم 6: طرق التجميع الجديدة وفق المعايير الابلاغ المالي IFRS**




**المصدر:**.2: Afges-Formation Bancaire ,Consolidation :IFRS 10 ,11,12, IAS 27 ,28, p

يتضح من خلال الشكل أعلاه نوع الرقابة أو التأثير المعتبر الذي تمارسه الشركة حيث نكون أمام:

إما حالة رقابة مطلقة حيث أن الشركة الفرعية تسمى شركة تابعة وتجمع بطريقة الدمج الكلي

إما حالة رقابة مشتركة (ترتيب مشترك) ويمكن التمييز بين نوعين فيمكن أن تكون مشروع مشترك يتم تجميعه بطرقة الوضع للمعادلة، أو عملية مشتركة يتم تسجيل إلا حصة المجمع من الأصول والخصوم والأعباء الإيرادات للعملية المشتركة.

أما تأثير معتبر وتسمى الشركة الفرعية شركة زميلة حيث يتم تجميعها وفق طريقة الوضع للمعادلة.

أي أنه أصبحت هنالك طريقتين فقط للتجميع طريقة التجميع الكلي وطريقة الوضع للمعادلة أما فيما يتعلق بطرق التطبيق فلم تتغير.[1]

**أهم النقائص التي تعاني منها المعايير القديمة[2]**

- تطبيق متغير لمفهوم الرقابة عند عدم امتلاك أغلبية حقوق التصويت لكيان ما؛
- التناقض بين IAS27 الذي عرف الرقابة على أنها القدرة على تسيير السياسات المالية والعملياتية لكيان من أجل الحصول على منافع من هذه الأنشطة و التفسير SIC 12 الذي ركز على المخاطر والمنافع؛
- الأزمة المالية التي بدأت سنة 2007 والتي أظهرت نقص في الشفافية حول المخاطر التي يتعرض لها المستثمرين عند مساهمتهم في كيانات ذات الغرض الخاص؛
- تبقى للشركة الخيار تطبيق طريقة التجميع التناسبي أو الوضع للمعادلة في حالة المشروع المشترك؛
- طلب مجموعة G20 ولجنة الاستقرار المالي وآخرون من المهتمين من منظمة iasb إعادة النظر في المحاسبة وضرورة الاعلام.

1-Robert Obert, op.cit, p :125.

2- Afges-Formation Bancaire ,Consolidation :IFRS 10 ,11,12, IAS 27 ,28, p :1. (http://www.afges.com/template/images/upload/files/Flashes_et_Newsletters/IFRS%20et%20consolidation%20-%20Mai%202011.pdf) consulte le 02/07/2014.

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الفصل مدخل لمجمع الشركات والتجميع المحاسبي حاولنا إعطاء تعريف موحد للمجمع الذي يعد جد معقد لاختلاف التشريعات، إلا أن الفكرة الأساسية التي يقوم عليها المجمع هي الرقابة حيث أنه يدعى وحدة رقابة، أما فيما يخص التجميع فيعتبر الهدف الرئيسي منه هو إعطاء الصورة الوفية للمجمع التي تترجم الوضعية المالية والاقتصادية للمجمع على أنه وحدة اقتصادية واحدة.بالإضافة إلى إعطاء نظرة عامة على المرجعية المحاسبية في الجزائر عن النظام المحاسبي المالي.

كما تبين لنا أن محيط التجميع يعتبر الخطوة الأولى للقيام بعملية التجميع المحاسبي، والذي يسمح بمعرفة الشركات الواجب تجميعها عن طريق تحديد العلاقة بين الشركة الأم والشركة الفرعية والتي تتمثل في نسبة الرقابة، حيث يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع للرقابة، رقابة مطلقة، رقابة مشتركة، أو ممارسة تأثير معتبرا. والتي يتم كذلك على أساسها تحديد طريقة التجميع الواجب إتباعها من طرف المجمع. أما نسبة الفائدة فتحدد الحصة التي تعود إلى المجمع، وقد حدد النظام المحاسبي المالي الشركات التي تعفى من تجميع حساباتها.

كما تبين لنا أن من خلال المبحث الثالث إعتماد النظام المحاسبي المالي لثلاث طرق للتجميع المحاسبي وهي التجميع الكلي، التجمع النسبي والوضع للمعادلة.