تمهيد

تهدف الحسابات المجمعة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والاقتصادية والنتيجة الخاصة بمجموعة من الكيانات التابعة للمجمع في نهاية السنة المالية على أنه وحدة واحدة، ونظرا لأن المجمع يتكون من عدة شركات مرتبطة مالية واقتصاديا ومستقلة قانونيا، وهو ما ينتج عنه وجود اختلاف في الممارسات المحاسبية بين وحدات المجمع "اختلاف في الطرق والقواعد المحاسبية"، ولتحقيق هدف الحسابات المجمعة وجب جعل كل الممارسات المحاسبية موحدة مع محاسبة الشركة الأم.

سنتناول في هذا الفصل سيرورة عملية التجميع المحاسبي من خلال ثلاث مباحث.

المبحث الأول: تنظيم وأساليب تجميع الحسابات

المبحث الثاني: مجانسة وإدماج الحسابات وإقصاء العمليات المتبادلة

المبحث الثالث: توزيع الأموال الخاصة وعرض القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: تنظيم وأساليب تجميع الحسابات

من الضروري تحديد خطوات العمل على مستوى الشركة الأم والشركات الفرعية، حيث ترتبط هذه الخطوات بالقواعد المحاسبية المتعمدة على مستوى المجمع، ويمكن إتباع التنظيم المركزي أو التنظيم اللامركزي وهو ماسنتطرق إليه في المطلب الأول، بالإضافة إلى تحديد أساليب التجميع في المطلب الثاني، ومسار تجميع البيانات المحاسبة في المطلب الأخير.

المطلب الأول: تنظيم عملية تجميع الحسابات

سيتم التعرض ضمن هذا المطلب إلى التنظيم المركزي كعنصر أول، ثم إلى التنظيم اللامركزي كعنصر ثاني.

الفرع الأول: التنظيم المركزي

هنا تتولى الشركة المجمعة على العمليات المتعلقة بالتجميع أي أن الشركة الأم تتحكم في عملية التجميع وتتم وفق المراحل الآتية:[1]

- **الهيكل التنظيمي ومحيط التجميع:** تقوم بإعداد قائمة الشركات الواجب تجميعها وطريقة التجميع لكل شركة داخلة في محيط التجميع؛

- **جمع البيانات**: يتم جمع كل الوثائق الضرورية للتجميع، وتتمثل في:
- ميزان المراجعة لكل شركة مجمعة؛
- تفاصيل الحسابات والعمليات بين الوحدات؛
- تغيرات الأموال الخاصة؛
- المعطيات المفيدة لإعادة معالجة الحسابات والإستبعادات؛

- **ترجمة حسابات الشركات الأجنبية:** كل حسابات الشركات الأجنبية " اختلاف العملية المستعملة مع الشركة الأم" يجب ترجمتها إلى العملة المستعملة في المجمع؛

- **تصنيف تسجيلات التجميع إلى عدة أقسام:** إعادة المعالجة التي تهدف إلى تجانس التقييم إعادة التصنيف التي تهدف إلى جعل العرض متجانسا:

* إعادة المعالجة: تهدف إلى مجانسة طرق التقييم؛
* إعادة التصنيف: تهدف إلى مجانسة العرض؛
* التسويات: التي تهدف إلى جعل حسابات الداخلية للجمع متجانسة؛
*الإستبعادات: التي تهدف إلى حذف النتائج الداخلية.

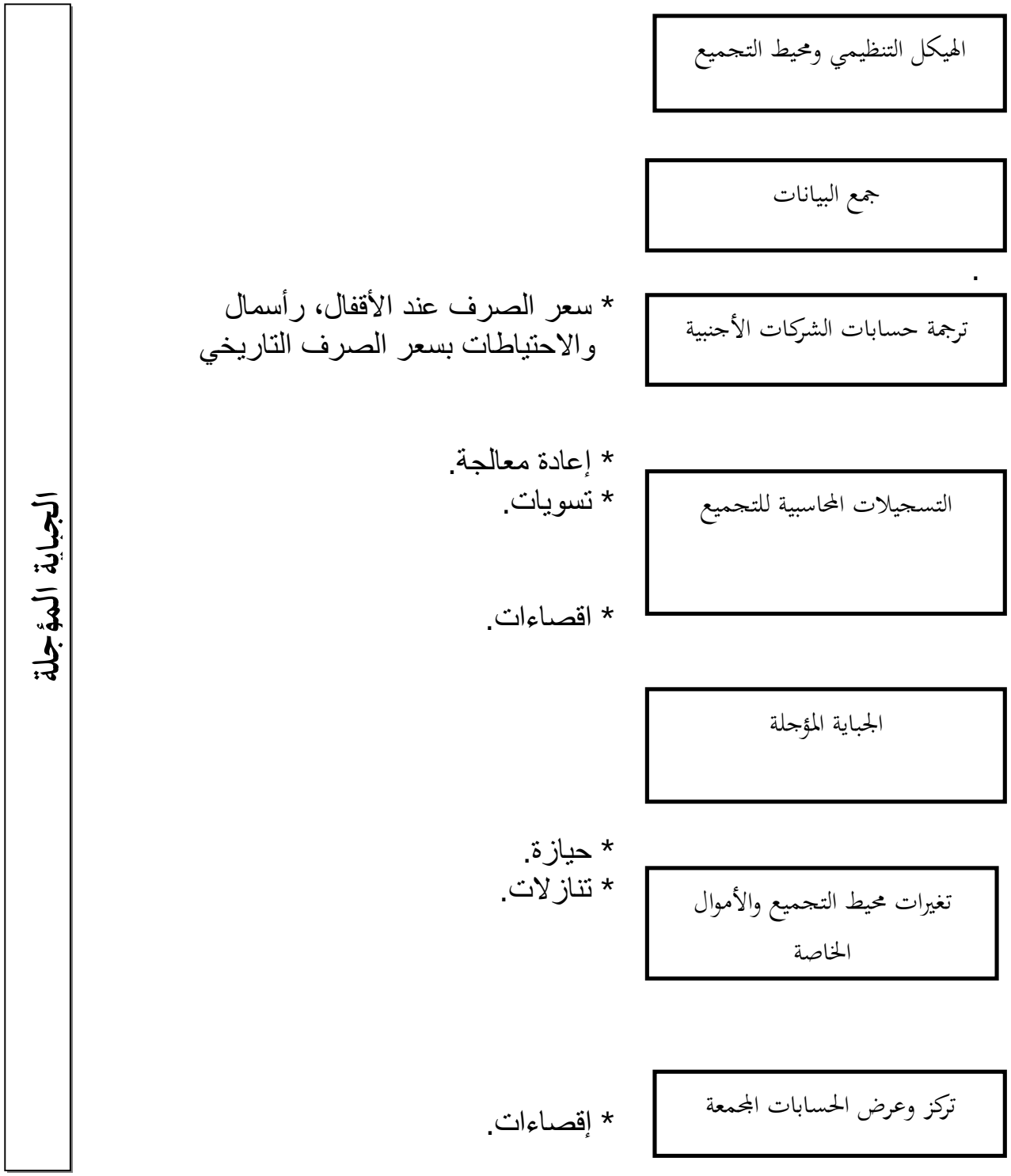
- **الجباية المؤجلة**: إذا لم تكن الشركة تطبق محاسبة الجباية المؤجلة في حسابات الفردية فإن إعادة معالجته ضرورية؛

1- Francois Colinet et Simon Paoli, op-cit, p: 36.

- تغيرات محيط التجميع: كل تغير في محيط التجميع تؤدي بالمجمع إلى تسجيل فرق التقييم وفرق الحيازة عند شراء سندات جديدة و/أو تصحيح فائض أو ناقص قيمة عند التنازل على سندات شركة مجمعة؛

- عرض القوائم المالية المجمعة: تعتبر نتيجة أعمال التجميع.

الشكل رقم 07 :السيرورة المركزية للتجميع الحسابات



المصدر: Mohamed Neji hergli, op-cit, p :76.

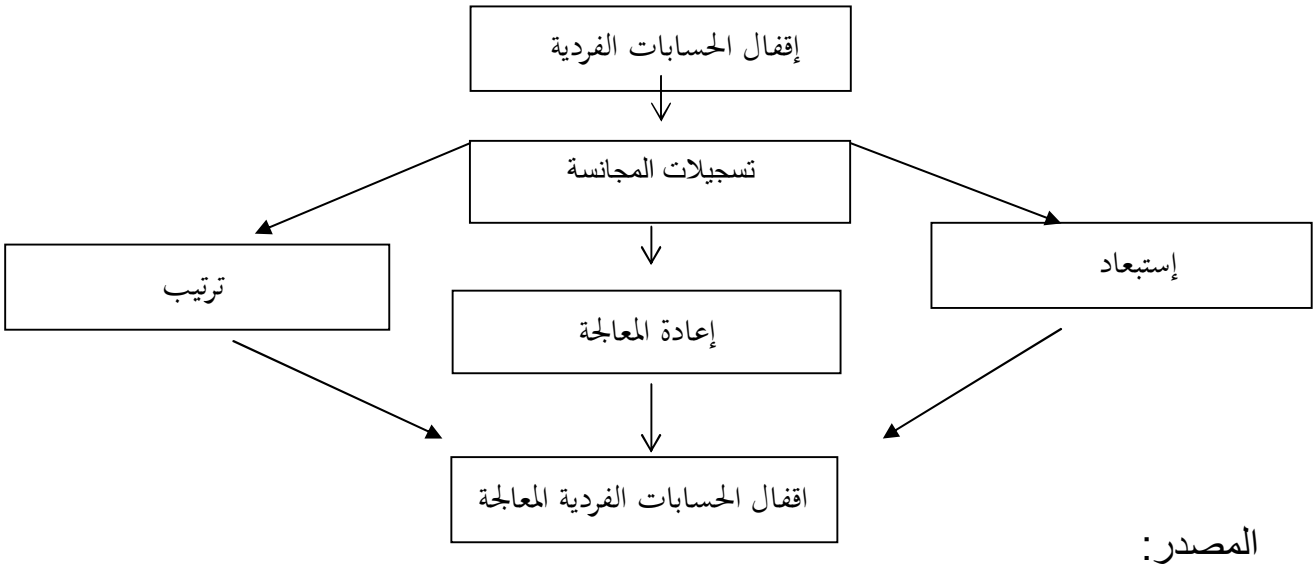
الفرع الثاني: التنظيم اللامركزي

في هذا التنظيم تقوم كل شركة مجمعة بتحضير حسابات معالجة مطابقة لقواعد العرض والتقييم المتبعة في المجمع، ثم تقوم مصلحة التجميع بفحص ومراجعة البيانات للإكمال تجميع حسابات كل الشركات الداخلة في محيط التجميع.[1]

1- الأعمال التي تقوم بها الشركات المجمعة

الحسابات التي ترسلها الشركات المجمعة إلى مصلحة التجميع على مستوى الشركة المجمعة، يتم تحضيرها وفق قواعد التقييم المتبعة في المجمع من طرف الشركة الأم.يمكن أن نبين كيفية إقفال الحسابات الفردية لكل شركة من أجل التجميع في الجدول الموالي.

الشكل رقم 08: سيرورة إقفال الحسابات الفردية لكل شركة من أجل التجميع



المصدر:

Francois Colinet, pratique des comptes consolidés, DUNOD, paris, 2008, p37.

2- الأعمال التي تتم على مستوى الشركة الأم

تهدف إلى معالجة كل عمليات التجميع في مصلحة التجميع على مستوى الشركة الأم.

يتم إتباع هذا التنظيم عندما يكون عدد الشركات التابعة هام، لأنه يسمح بتسهيل عملية التجميع وتقليل العمل على مستوى مصلحة التجميع. غير أنه يفترض أن تكون الشركات التابعة على علم بجميع قواعد التقييم المتبعة في المجمع، ترتبط نجاعة هذا التنظيم بـ:[2]

- تزويد الشركات التابعة بدليل محاسبة المجمع ودليل التجميع، وإن اقتضى الأمر القيام بندوات أو تكوين للمحاسبين؛

1- Francois Colinet et Simon Paoli, op-cit, p: 36.
2- Mohamed NEJI heregli, op.cit, p:77.

- تحديد وإعطاء السلطة للشركات التابعة خصوصا في معالجات التجانس؛
- إرسال لكل شركة تابعة وثائق التجميع من أجل إرجاعها متبوعة بالبيانات الضرورية؛

- يجب أن تكون العلاقات من الشركات التابعة منظمة من أجل الحصول على معلومات موثوقة.

الشكل رقم 09:السيرورة اللامركزية لإعداد الحسابات المجمعة

المصدر: Francois Colinet et Simon Paoli, op-cit, p:37.

المطلب الثاني: أساليب التجميع

في المجمعات التي توجد بها مساهمات غير مباشرة، يوجد طريقتين: (التجميع المباشر، التجميع غير مباشر)، حيث سنقوم في هذا المبحث بدراسة أنواع التجميع ويقسم المبحث إلى الفرع الأول التجميع المباشر الفرع الثاني التجميع غير المباشر.

الفرع الأول:التجميع المباشر

تعتمد طريقة التجميع المباشر إلى تحديد كل شركة من شركات المجمع والداخلة في محيط التجميع، وهذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه، وكذا حصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة .

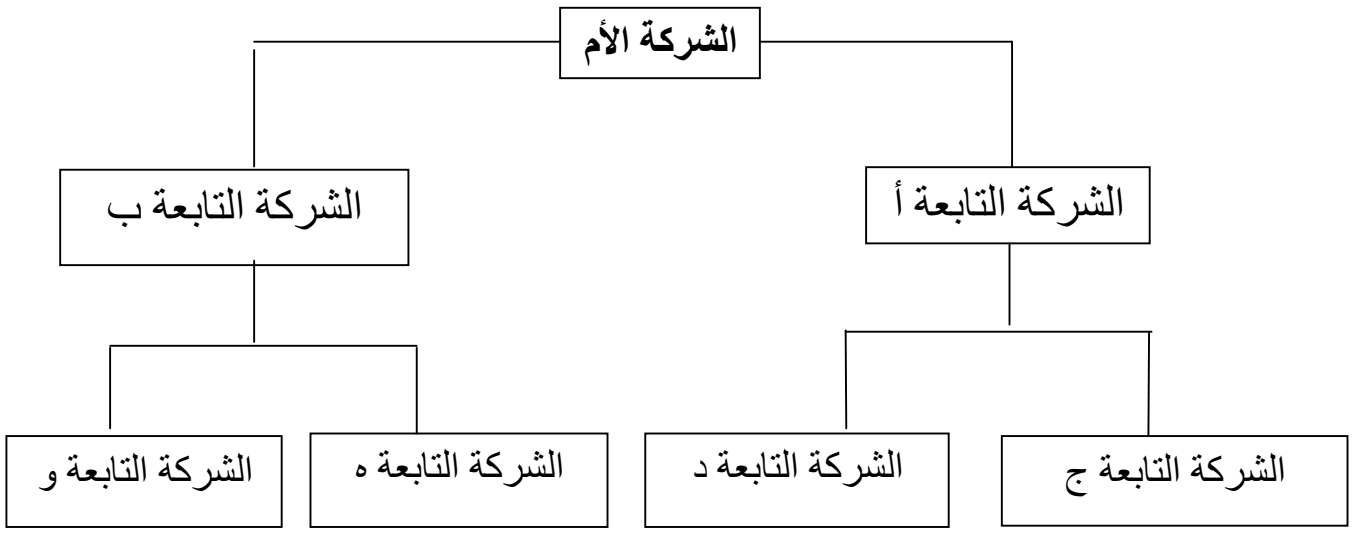
تتم عن طريق تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في شركة الأم وذلك في عملية واحدة، وتستعمل فيه الفائدة التي تعود للشركة الأم، وتسعى إلى تحديد المباشر لحقوق المجمع في شركات المجمع والحقوق الخارجية عن المجمع.[1]

ولتطبيق هذه الطريقة وجب احترام تسلسل العمليات الموالي:[2]

- تحديد نسبة الفائدة التي تعود للمجمع؛
- جمع حسابات الشركات المجمعة؛
- توزيع الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة للشركات المجمعة؛
- تحويل الاحتياطي والنتيجة للشركة الأم إلى احتياطي ونتيجة مجمعة.

والشكل الموالي يوضح طريقة التجميع المباشر.

الشكل رقم 10:التجميع المباشر



المصدر: François Colinet, op.cit, p :31

1- مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص:41.

2- Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p:111.

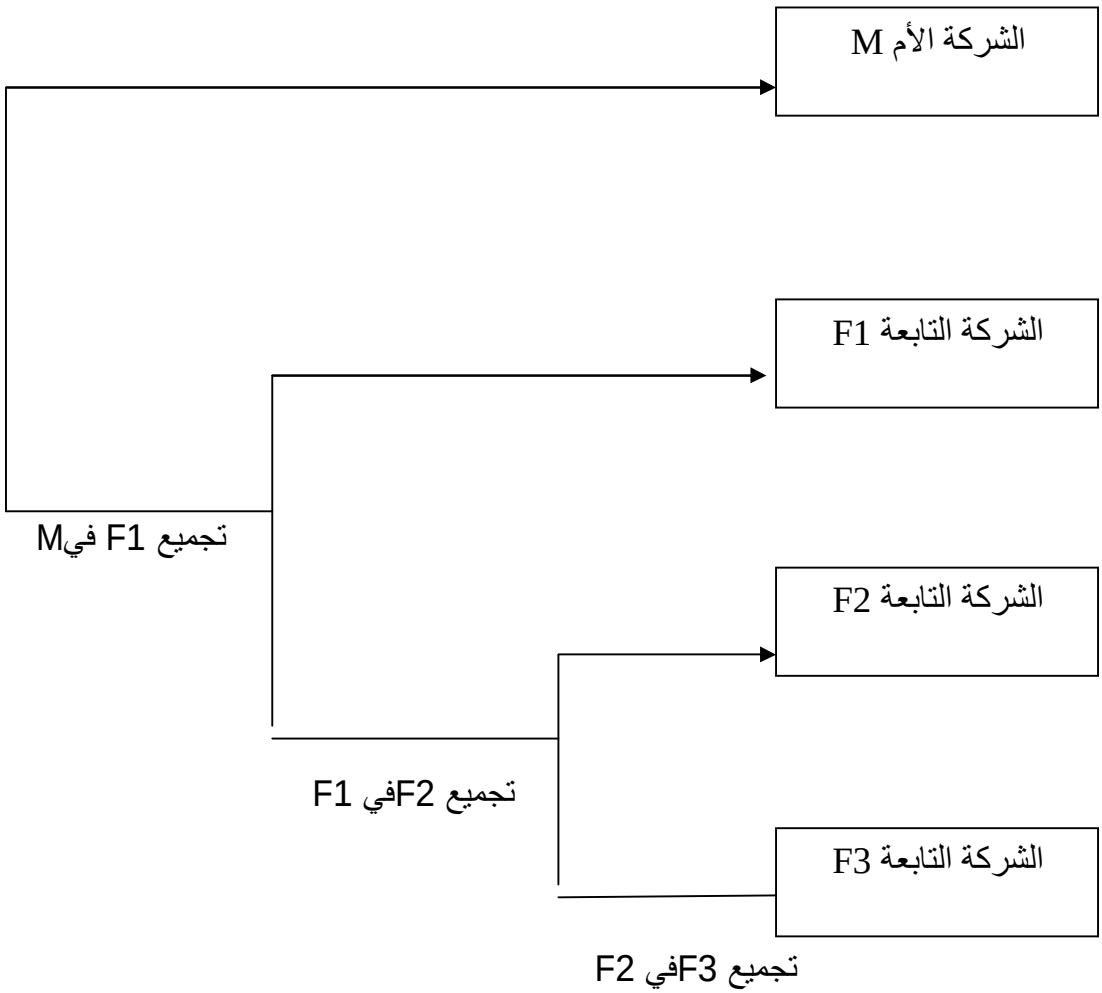
الفرع الثاني: أسلوب التجميع غير المباشر "التجميع بالتدرج"

يتمثل هذا النوع في التجميع المتتابع للمجمعات الفرعية في مجمعات أكثر منها، حيث يؤدي التجميع بالتدرج إلى تجميع المجمعات الفرعية، وإدراج إلى تجميع الأساس للشركة الأم.[1] أي أن التجميع يبدأ بالتتابع من الشركة الموجودة في أسفل الهيكل وصولا إلى الشركة الأم. من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة يجب احترام تسلسل العمليات الموالي:[2]

- جمع حسابات الشركات الفرعية وحسابات فرع الفرع؛
- توزيع رؤوس أموال الشركات فروع الفروع وإقصاء سندات المساهمة للشركات الفرعية؛
- تحويل نتيجة واحتياطي الشركة الفرعية إلى احتياطي ونتيجة مجمعة.

والشكل الموالي يوضح طريقة التجميع المباشر

الشكل رقم 11:التجميع بالتدرج.



المصدر: Jean Montier-Gilles ;op.cit ;p ;80.

1 -Francois Colinet et Simon Paoli, op-cit, p:34
2 - Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit; p108.

المطلب الثالث: مسار تجميع البيانات المحاسبة

إن عملية تجميع البيانات المحاسبة تحدد البيانات المحاسبة المستخدمة ومحتوى الخطوات للحصول عليها : يوجد مساران هما التجميع بالأرصدة والتجميع عن طريق التدفقات

الفرع الأول: التجميع عن طريق الأرصدة

في هذا المسار يتم استعمال بيانات ميزان المراجعة أو الحسابات الفردية لنهاية السنة "الميزانية وحساب النتائج" للشركات التابعة، وهذه البيانات يتم جمعها وإخضاعها إلى مجموعة من التعديلات "ترتيبات، إعادة معالجة وإقصاءات" مع الأخذ بعين الاعتبار لعناصر الدورة الحالية والدورات السابقة؛ تميز هذه العملة بسهولة الحصول على ميزان المراجعة والحسابات الفردية لكل شركة مجمعة.[1]

ويعاب عليها خطر نسيان بعض العمليات التي تسبق الدورة.

الخطوات المتبعة:

- جمع قيم "أصول، خصوم، تكاليف وإيرادات" الشركات المجمعة بالتكامل؛
- تسجيل عمليات التجميع المحاسبي "الترتيب، المعالجة والاستيعاب" مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر الدورة الحالية والدورات السابقة؛
- مركزية العمليات؛
- عرض الحسابات المجمعة.

الفرع الثاني: التجميع عن طريق التدفقات

هذا المسار مستوحى بشكل كبير من مبادئ المحاسبة العامة التي تفرض إقفال الحسابات في نهاية الدورة وإعادة فتحها من جديد في بداية الدورة اللاحقة وتسجيل العمليات المحاسبية في يومها ويمكن تلخيص الخطوات كما يلي:[2]

- استئناف من جديد للميزانية الافتتاحية؛
- تسجيل تدفقات القيم (أصول ،خصوم، تكاليف، نتائج) للشركات المجمعة بالتكامل؛
- تسجيل عمليات التجميع "ترتيب، معالجة وإستبعادات" مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر الدورة وكذا عناصر الشركات المجمعة بوضع التكافؤ؛
- مركزية العمليات؛
- عرض القوائم المالية؛
- يعتمد هذا المسارعلى التحكم الجيد في التدفقات المحاسبية؛
- يسير هذا المسار بموثوقية للأخذ بعين الاعتبار عناصر السابقة للدورة.

[1] - Francois Colinet et Simon Paoli, op-cit, p:31.
[2] - Ibid, p:32.

المبحث الثاني: تجانس وإدماج الحسابات وإقصاء العمليات المتبادلة داخليا

تعتمد عملية التجانس إما عن طريق إعادة التصنيف، وهذا للحد من الاختلافات في عرض حسابات كل الشركات الداخلة في محيط التجمع، أو عن طريق التعديلات وهذا من أجل توحيد طرق القيم المتبعة من طرف هذه الشركات "وهذا من أجل الحصول على معلومات مالية تعبر عن الصورة الصادقة والوفية للوضعية المالية للمجمع".

بعد أن تتم إعادة التصنيف والمعالجات الواجبة، ننتقل إلى المرحلة الثانية من سيرورة عملية التجميع المحاسبي، والمتعلقة بدمج الحسابات الفردية لكل شركات المجمع، حيث سنعالج في المطلب الأول مجانسة الحسابات وفي المطلب الثاني إدماج القوائم المالية الفردية، وفي المطلب الأخير إقصاء العمليات المتبادلة داخليا.

المطلب الأول: مجانسة الحسابات

للحصول على المعلومات المالية التي تعبر عن الصورة الوفية للمجمع، يجب أن تكون كل الحسابات التي سيتم تجميعها تطبق عليها نفس طرق التقييم والعرض، أي أنها تكون متجانسة، أو وجب مجانستها في حالة اختلاف الطرق المحاسبية بين شركات المجمع، حيث أنه خلال هذا المطلب سنقوم بإعادة التصنيف من أجل المجانسة، ثم المعالجة من أجل المجانسة، وفي الأخير تحويل حسابات الشركات الأجنبية.

الفرع الأول: إعادة التصنيف من أجل المجانسة

يستدعي عدم التجانس القيام بعمليات إعادة تصنيف، ويمكن أن ينشأ عدم التجانس لأسباب منفردة أو مجتمعة في نفس الوقت:

1- الاختلاف في إعداد القوائم المالية الفردية

يمكن أن نجد اختلاف في إعداد وعرض القوائم المالية الفردية للشركات المجمعة وذلك راجع إلى النموذج الذي تتبعه الشركة حيث نجد:[1]

التوجه الأنجلوساكسوني: عرض القوائم المالية على شكل قائمة، مع توزيع الأعباء والنواتج حسب الاستعمال في حساب النتائج.

التوجه القاري: تسجيل تفصيل للأعباء والنواتج حسب الطبيعة، وعرض الميزانية وحسابات النتائج وفق الحساب.

إضافة إلى ذلك، وإذا كانت شركات المجمع ذات أنشطة مختلفة، فهذا يؤدي إلى عدم التجانس في عرض القوائم المالية الفردية، ومن ثمة الحاجة إلى إعادة التصنيف من أجل المجانسة.

2-عدم تطابق في تاريخ إقفال الحسابات الاجتماعية للشركات المجمعة

1 -Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit, P:139.

يجب إعداد القوائم المالية الفردية للشركات المجمع في نفس التاريخ، أما الشركات التابعة والشركات المشتركة التي لم تستطع إعداد قوائمها المالية في الآجال المحددة، وجب عليها أن تعد قوائم المالية لأغراض التجميع في التاريخ المحدد من طرف الشركة الأم، أما إذا كان من غير العملي القيام بذلك.

عندما لا يزيد الفرق في التاريخ عن 3 أشهر، يمكن استعمال البيانات المالية للشركة التابعة أو الشركة بشرط:[1]

- تصحيحها مع الأخذ بعين الاعتبار للمبادلات التي تمت في هذه الفترة؛
- أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين 3 أشهر.

الفرع الثاني: المعالجة من أجل المجانسة

الهدف من مجانسة الحسابات هو جعل كل القوائم المالية لشركات المجمع موافقة المبادئ والقواعد المحاسبية للمجمع، ما يجعلها قابلة للتجميع، حيث أنه في أغلب الأحيان، نجد اختلاف جوهري في قواعد القيم والعرض المتبعة من طرف الشركات الداخلة في محيط التجميع في إعداد حساباتها الاجتماعية، أما في الواقع فإن المجمعات تقوم بإعداد دليل محاسبي لوضعه كمرجع للممارسات المحاسبة في كل الشركات المجمعة،[2]وهذا ما يسهل ويقلل من الفروقات مما يؤدي إلى الاستغناء عن عملية المعالجة.

إعادة المعالجة من أجل التجانس ممكن جدا أن يكون : ذات طابع جبائي، أو ذات طابع اقتصادي أو عن طريق تحويل القوائم المالية.

1- المعالجات ذات طابع جبائي

يتم في الحسابات الفردية، عادة تسجيل قيود متعلقة فقط بتطبيق أحكام التشريع الجبائي وهذا لتحقيق اقتصاديات جبائية مؤقتة أو نهائية. وفي حالة عدم توافقها مع الحقيقة الاقتصادية، يجب إقصاءها وحذفها من الحسابات المجمعة والتي تتعلق بالمؤونات المقننة، الإهتلاكات الاستثنائية ...الخ.

مبدأ الضريبة المؤجلة

يعتبر التطبيق الصارم للتشريعيات الجبائية، من الأمور التي تؤدي عادة إلى تحديد الأعباء السنوية للضريبة على أرباح الشركات، والتي تكون غير متوافقة النتيجة الاقتصادية للشركة، هذا الإختلاف ناتج عن الأخذ بعين الإعتبار أولا لبعض العناصر لحساب النتيجة المحاسبة أو الاغفالات كحساب النتيجة الجبائية والعكس بالعكس. أما فيما يخص تجميع الحسابات، الهدف منه هو التقرب أكثر إلى النتيجة الاقتصادية والضريبة الناتجة، وكذلك عند إعداد القوائم المالية الموحدة، نقوم بتسجيل ضريبة مؤجلة من أجل إقصاء أثر هذه

1- Mohamed Neji Hergli, op.cit. p: 80.
2 -Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p 60.

الفروقات الجبائية. الهدف من كل هذا هو إعداد ضريبة اقتصادية مساوية للنتيجة المحاسبية مضروبة في نسبة الضريبة على أرباح الشركات.[1]

هذه الاختلافات ناتجة عن التعديلات أي التسجيلات المحاسبية المتعلقة بإعادة المعالجة والاقصاءات.[2]

ومنه يوجد نوعين من الفروقات بين النتيجة والجباية والمجمعة:[3]

فروق زمنية: والتي يكون مصدرها في فترة واحدة وتؤثر على السنوات اللاحقة (مثل: إعادة المعالجة للاهتلاكات، حذف هوامش على المخزون).

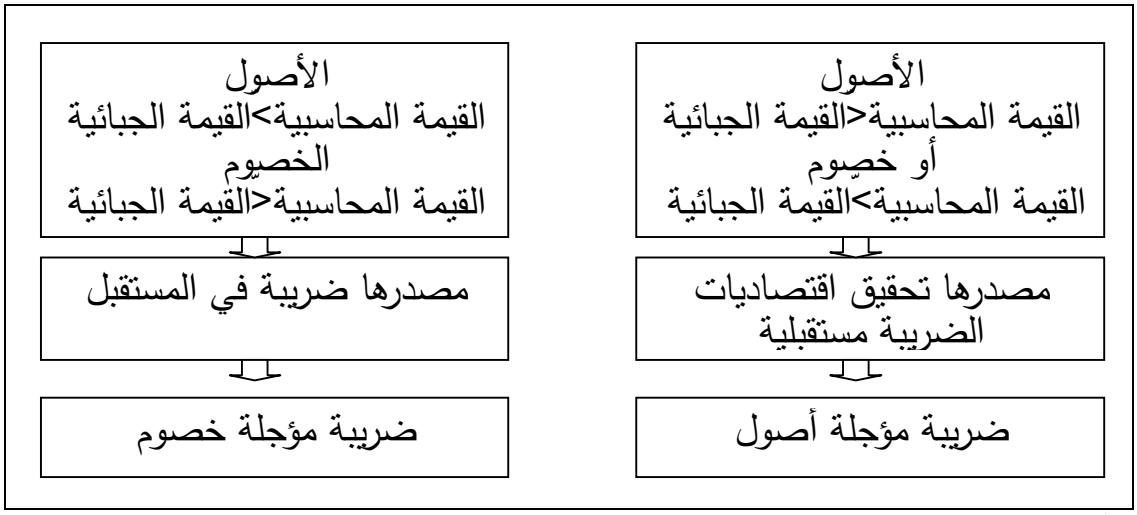
فروق دائمة: والتي تمثل اختلافات بين النتيجة المجمعة والنتيجة الجبائية (مثل الغرامات، توزيع الارباح غير الخاضعة للضريبة).

الفروق المؤقتة فقط من ينتج عنها اختلاف في الضريبة ومنه تسجيل ضرائب مؤجلة.

التسجيل المحاسبي للضرائب

الجباية المؤجلة تمثل الاعتراف بتسجيل خصوم للجباية المؤجلة عندما يكون مصدر نشأة هذه الضريبة في المستقبل أو العكس، تؤدي إلى تسجيل أصول الجباية المؤجلة إذا كان مصدرها تحقيق اقتصاديات ضريبية مستقبلية والشكل الموالي يوضح التسجيل المحاسبي:

الشكل رقم 12:التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة أصول أو خصوم



المصدر: KPMG,conso1,pratiquer la consolidation, version revise,2007,p :100.

2- إعادة المعالجة ذات طابع اقتصادي

1 -Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p123.
2 -Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p 66.
3- Ibid, p : 67.

عادة ما تقوم الشركات الفرعية على اعتماد طرق وقواعد التقييم والعرض مختلفة عن باقي شركات المجمع لإعداد حساباتها الفردية، ما يؤدي إلى ضرورة إعادة مجانسة الحسابات وهذا لإكمال عملية التجميع. ولتفادي هذه المعالجات تقوم الشركة الأم بإعداد دليل التجميع يحتوي على قواعد وطرق تقييم وعرض الحسابات الفردية الذي يسمح بتجانس هذه الحسابات.

إعادة المعالجة ذات الطابع الاقتصادي يشتمل عادة على مخطط الإهتلاك، تقييم المخزون وتسجيل القرض الإيجاري.[1]

ما يمكن ملاحظته هو أن طرق التجميع لا تؤثر على إعادة المعالجة للتجانس، التي يجب القيام بها في كل طرق التجميع.[2]

2-1- إعادة معالجة مخطط الإهتلاك

يجب على الشركة الأم أن تقوم بتحديد طريقة الاهتلاك التي تلائم مجموعة الشركات المجمعة في دليل التجميع.أما إذا قامت شركة مجمعة بإتباع طريقة اهتلاك مختلفة عن الطريقة المعرفة في الدليل، يجب إعادة معالجة الحسابات وهذا لعرض القوائم المالية المجمعة وفق القواعد التقييم التي يتبعها المجمع.[3] مثال:

تتبع الشركة التابعة F طريقة الاهتلاك المتناقص لمعداتها، منذ تاريخ حيازتها في N/01/01 ، بمبلغ 1.000.000، مدة الاهتلاك 5 سنوات، معامل الضرب هو 1.75. طريقة الاهتلاك المعرفة في دليل التجميع لمعدات هي الاهتلاك الخطي ويوجد اختلاف بين الشركة F والشركة الأم M، وجب القيام بإعادة معالجة للمرور من الاهتلاك المتناقص إلى الاهتلاك الخطي.نفرض أن الضريبة على الأرباح الشركات تساوي 25%.

الجدول رقم 05: الفرق بين الاهتلاك بالطريقتين

السنة	الاهتلاك المتناقص المطبق في الحسابات الاجتماعية للشركة		الاهتلاك الخطي المتبع في الحسابات المجمعة		الفرق
N	1000000*0.2*0.75	350000	1000000*0.2	000.200	-150000
N+1	% 35650000*	227500	1000000*0.2	000.200	-27500
N+2	422100*35%	147875	1000000*0.2	000.200	+52125
N+3	274625*50%	137313	1000000*0.2	000.200	62687
N+4	137312*100%	137313	1000000*0.2	000.200	62688
المجموع		1000000		1.000.000	0

المصدر: Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p155.

1- Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p155.
2 -Ibidem.
3 -Ibidem.

القيود المحاسبة لاعادة المجانسة في N+1/12/31

اهتلاكات	177500	
احتياطي		150000
نتيجة		27500
تصحيح مخصص الاهتلاك		

بالأخذ بعين الاعتبار للجباية المؤجلة:

اهتلاكات	177500	
ج احتياطي150000*4/3		112500
نتيجة27500*4/3		20625
ضريبة مؤجلة		44375
تصحيح مخصص الاهتلاك في الميزانية		
نتيجة	177500	
ضريبة على الأرباح		150000
مخصصات اهتلاك		27500
تصحيح مخصص الاهتلاك N+1		

2-2- إعادة معالجة المخزونات

في أغلب الأحيان نجد اختلاف في طريقة تقييم المخزونات التي تتبعها الشركات الداخلية في محيط التجمع، مما يؤدي إلى ضرورة إعادة معالجتها لجعلها متطابقة مع الطريقة المتبعة من طرف المجمع.

للإشارة فإن النظام المحاسبي المالي يسمح باستعمال طريقتي الوارد أولا يخرج أولا، أو التكلفة الوسيطة المرجحة.

تهدف إعادة معالجة المخزونات إلى تصحيح الفرق بين المخزون الأولي ومخزون نهاية المدة لدى الشركة المجمعة، وفق الطريقة المتبعة من طرف المجمع.

2-3- إعادة معالجة عقود الإيجار القرضي

تعريف عقد الإيجار التمويلي: "عقد إيجار يترتب عليه تحويل المخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، ويمكن أن يتم تحويل الملكية عند نهاية العقد أو قد لا يتم".[1]

[1] - الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص:87.

المبدأ الأنجلوساكسوني الذي يغلب الحقيقة الاقتصادية على الواقع القانوني وينطبق هذا المبدأ الذي يسمح بإظهار التثبيتات محل العقد الايجاري في أصول الميزانية المجمعة، وكأنها اشتريت عن طريق قرض بنكي، وفي الجهة المقابلة يتم تسجيل دين في الخصوم.[1]

فيما يتعلق بالاهتلاك المطبق يجب أن يكون متجانس مع الطرق المحاسبية للمجمع.

الفرع الثالث: تحويل حسابات الشركات الأجنبية

حسابات الشركات الأجنبية التي تدخل في مجال التجميع، والتي تم إعدادها بالعملة الوظيفية، يجب أن تحول إلى عملة العرض " في الغالب تكون عملة العرض هي عملة المجمع". تؤدي طريقة التحويل عادة إلى ظهور فرق التحويل في حساب الأموال الخاصة.[2]

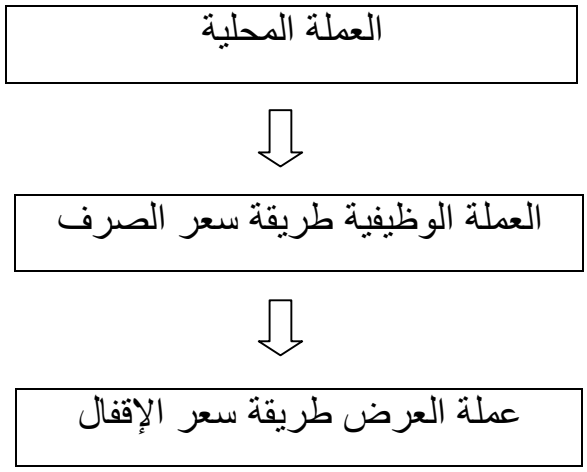
بعض المفاهيم حسب المعيار IAS21 "آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"[3]

العملة الوظيفية: أي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسة التي تعمل فيها المنشأة، تستعمل في تقييم الأصول والخصوم ومبادلات الجارية للمنشأة.

عملة العرض: العملة التي يتم فيها عرض البيانات المالية.

يفرض المعيار IAS21 على الكيانات الفردية الداخلة في محيط التجميع بإعداد قوائمها المالية بالعملة الوظيفية إلى عملة العرض يتم بطريقة سعر الإقفال.[4]
تمر عملية تحويل الحسابات بمرحلتين:

الشكل رقم 13:مراحل تحويل الحسابات



المصدر:Bruno BACHY et Michel SION, op-cit, p 68

1- Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p165.
2 - Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p 68.
3 - Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi,op-cit,p224.
4 - Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p 68.

1- طريقة سعر الإقفال

تطبق هذه الطريقة من أجل تحويل الحسابات من العملة الوظيفية إلى عملة العرض الحسابات المجمعة، بإتباع ما يلي:[1]

- الأصول والخصوم (ما عاد الأموال الخاصة) يتم تحويلها بسعر الأقفال؛
- عناصر إيرادات وأعباء الشركة الأجنبية يتم تحويلها بسعر الصرف الساري بتاريخ حدوث التبادل، في الواقع نستعمل سعر صرف متوسط للدورة؛
- كل فرق الصرف الناتج يجب تسجيله في حساب فرق "التحويل" في الأموال الخاصة من أجل حقوق الأغلبية، وإدماج في حساب "حقوق الأقلية" جزء حقوق الأقلية.

2- طريقة سعر الصرف التاريخي

تطبق هذه الطريقة من أجل تحويل الحسابات من العملة المحلية إلى العملة الوظيفية هي نفسها العملة الوظيفية للمجمع بإتباع ما يلي:[2]

- يتم تحويل العناصر غير النقدية بما في ذلك الأموال الخاصة سعر الصرف التاريخي.
- يتم تحويل العناصر النقدية بسعر الصرف بتاريخ الإقفال الدورة.
- يتم تحويل المصاريف و الإيرادات بسعر الصرف في تاريخ حدوث العملية.

في الواقع نقوم بتحويلها بسعر صرف متوسط للفترة سواء كان شهريا أو فصليا أو سنويا.

تسجل فروق التحويل على العناصر النقدية التي تظهر في الميزانية أو عناصر حساب النتائج في حساب النتائج المجمع في حساب المنتوجات المالية أو الأعباء المالية وتسجيل حصة الغير في فوائد الأقلية.

أما فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي

حسب نص المادة 132-08 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 فإنه: "يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة الآتية:

- تحويل الأصول والخصوم على أساس سعر الأقفال؛
- تحويل المنتوجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات غير أنه لأسباب عملية يرخص باستعمال سعر الصرف متوسط أو مقرب؛
- تسجيل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين حذف الاستثمار الصافي.

1- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, op-cit, p224.
2 - Ibid ,p ;227.

3- التسجيل المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي

نصت المادة 132-07 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 فإنه يتم "تسجل فوارق التحويل المرتبطة بتغيرات سعر الصرف نشأ في الاستثمار الصافي للكيان ما في إحدى مؤسساته الواقعة في الخارج وتعد مستقلة عنه في مجال السير المالي والاستغلال (تسجل) مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة تحت فصل فارق التحويل دون أن يدرج في حساب النتائج".

المطلب الثاني:إدماج القوائم المالية الفردية

بعد الانتهاء من مرحلة مجانسة الحسابات الفردية لمختلف الكيانات المجمعة، سنقوم في هذا المطلب بدراسة المرحلة الثانية في سيرورة عملية التجميع وهي إدماج الحسابات الاجتماعية مع حسابات الشركة الأم.

الفرع الأول: إدماج الحسابات الفردية

تتمثل مرحلة إدماج الحسابات في جمع كل عناصر الميزانية وحساب النتائج لمختلف شركات المجمع، وهذا بهدف إعداد ميزانية وحساب نتائج ما قبل التجميع لتسهيل إكمال عملية الجميع، وهذا للحصول على قوائم مالية مجمعة.

لا تقوم الشركة الأم بدمج إلا حسابات الشركات التابعة والشركات المشتركة المدمجة نسبيا. أما فيما يخص الشركات الزميلة فهي ليست معنية بهذه المرحلة نظرا لطريقة المحاسبة المتبعة في التجميع (الوضع للمعادلة) والتي تعتمد على إعادة تقييم سندات المساهمة.[1]

الفرع الثاني: نسبة الإدماج

يتم إدماج حسابات الشركات التابعة كليا أي بنسبة (100%)، أما الشركات المشتركة فيتم إدماجها في حدود نسبة المساهمة.

ويتم التسجيل المحاسبي عن طريق القيود التالية لعملية دمج الحسابات:[2]

على مستوى الميزانية:

أصول الشركة الأم خصوم الشركة الأم	XXX	XXX
أصول الشركة التابعة خصوم الشركة التابعة	XXX	XXX

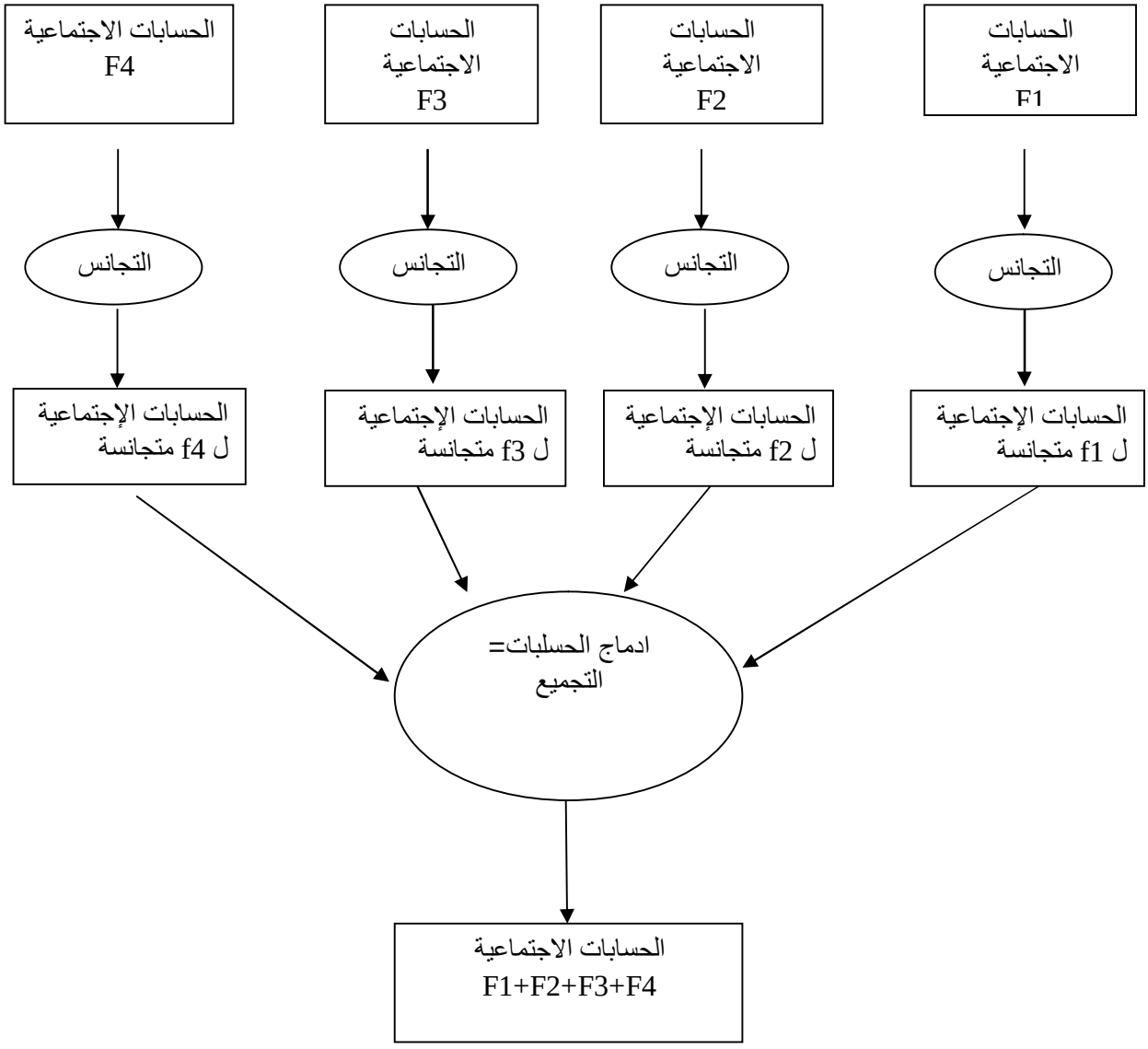
1- Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit; p:186.
2 - Ibid;p:187.

على مستوى حساب النتائج:

أعباء الشركة الأم	XXX	
نتيجة الشركة الأم	XXX	
نواتج الشركة الأم		XXX
أعباء الشركة التابعة	XXX	
نتيجة الشركة التابعة	XXX	
نواتج الشركة التابعة		XXX

يمكن أن نلخص مرحة التجانس والإدماج في الشكل التالي:

الشكل رقم 14:مرحلة إدماج الحسابات



المصدر: Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p:118.

المطلب الثالث: إقصاء العمليات المتبادلة

لعرض الوضعية المالية والاقتصادية لمجمع الشركات على أنها شركة واحدة، يجب أن يتم إعداد الحسابات المجمعة دون الأخذ بعين الاعتبار للمبادلات التي حدثت بين شركات المجمع خلال الدورة، وهو ما يتطلب إقصاءها.

الفرع الأول: إقصاء العمليات المتبادلة

تعتبر عملية إقصاء العمليات المتبادلة بين شركات المجمع من أهم المبادئ التي يقوم عليها التجميع المحاسبي، حيث تسمح لنا باستبعاد كل التدفقات التي تمت بين شركات المجمع، لأن الحسابات المجمعة لا تحتوي إلا على:[1]

- الحسابات الخاصة بالأصول والخصوم اتجاه الغير خارج المجمع،
- المبادلات المحققة مع الغير؛
- نواتج العمليات المحققة مع الغير.

وهذا بهدف إظهار الوضع المالي والاقتصادي للمجمع على أنه شركة واحدة، ويتم إقصاء العمليات المتبادلة بإتباع الإجراءات التالية:[2]

- إحصاء الحسابات بين شركات المجمع؛
- التسوية؛
- الاستبعاد.

1- **إحصاء الحسابات بين المجمع:** تتم عملية جرد كل الحسابات والتأكد من تناظرها، مما يؤدي إلى تحديد طبيعة الحسابات والعمليات المتبادلة. تقتضي هذه العملية إلى مقاربة الحسابات المتبادلة وتحديد الحسابات غير المتبادلة والتي يمكن أن تنتج عن: تسديدات لم تسلم، سعر الصرف للعملات الأجنبية، مخصصات ونتائج قيد التحصيل في نهاية الفترة، النزاعات.[3]

2- **تسوية الحسابات:** عندما يتم القيام بعمليات مالية أو تجارية لم يحن تاريخ استحقاقها، يجب إعادة تسوية هذه الحسابات ومناظرتها.

3- **إقصاء العمليات المتبادلة:** عندما تكون العمليات المتبادلة متناظرة، في هذه الحالة يتم استبعادها، والتي تتم بالنسب الموضحة في الجدول الموالي:

1- Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p 62.
2 - Francois Colinet et Simon Paoli, op-cit,p:204.
3 - Ibid, p:206.

الجدول رقم 06:النسبة الواجب حذفها حسب طريقة التجميع المتبعة.

عمليات متبادلة بين شركات مجمعة بطريقة التجميع الكلي	الحقوق والديون، الإيرادات والأعباء المتبادلة بين شركات المجمعة بمجمعة بطريقة التجميع الكلي، يجب إقصاءها بالكامل بنسبة 100%.
عمليات متبادلة بين شركة مجمعة كليا وشركة مجمعة نسبيا.	الحقوق والديون، الإيرادات والأعباء المتبادلة يتم إقصاءها في حدود نسبة الفائدة للشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مشتركة، الفرق بين المبلغ الملغي ومبلغ الديون والحقوق يعد دين اتجاه الشركات الخارجة من المجمع.
عمليات بين شركات مجمعة نسبيا.	الإقصاء في حدود نسبة الفائدة الأقل بين المساهمتين، ما ينتج عنه، إقصاء المبلغ الأقل للدين أو الحق أو الإيراد أو الأعباء المتبادلة في الحسابات المجمعة.

المصدر: Jean MONTIER et Olivier GRASSI ;op-cit ;p193.

بالنسبة للشركات الخاضعة لطريقة الوضع للمعادلة فلا يكون أي إقصاء. يمكن أن نميز بين نوعين من الاقصاءات في هذه المرحلة:

- إقصاء العمليات المتبادلة التي لا تؤثر على نتيجة المجمع؛
- إقصاء العمليات المتبادلة التي تؤثر على نتيجة المجمع.

الفرع الثاني: إقصاء العمليات المتبادلة التي لا تؤثر على نتيجة المجمع:

إقصاء العمليات المتبادلة التي لا تؤثر على نتيجة المجمع لا تنشأ عنها ضرائب مؤجلة، هذا في حالة الشركات المدمجة سواء كليا أو نسبيا. أما في حالة الشركات الوضع للمعادلة فغير معنية بأي إقصاء. وتتمثل العمليات المعنية بالإقصاء في:[1]

1- العمليات الذمية

وهي العمليات التي تؤثر على حسابات الميزانية المتبادلة "الأصول والخصوم" للشركات المدمجة وتتمثل في: الحقوق/الديون، الزبائن/ الموردين، دين/ قرض، والتي يتم طرحها بنفس النسبة.

2- عمليات التسيير

وهي العمليات التي تؤثر على حسابات النواتج والمصاريف المتبادلة بين الشركات المدمجة وتتمثل في: بيع/ شراء، تقديم خدمات، مصاريف مالية بين وحدات المجمع.

3- عمليات خارج الميزانية

1 - jean Raffegeau ,Pierre Dufils, Jean Corre et Didier de menonville, Les Comptes Consolides, Francis lefebvre ,Paris,1989,p : 277.

الالتزام بين وحدات المجمع.

وللتوضيح الإقصاءات نأخذ المثال الموالي:[1]

سجل في الحسابات الاجتماعية للشركة A قرض للشركة B بـ 1000 دج، نواتج مالية100 دج، تسجل في الحسابات الاجتماعية للشركة B دين من الشركة A بـ 1000 دج، مصاريف مالية 100دج.

الشركتين A وB مدمجتين كليا 100%.

عندما تكون الشركات التي تظهر حسابات متبادلة مدمجة كليا فان الإقصاء يكون بنسبة 100%.

التسجيل المحاسبي يكون عن طريق عكس القيود المحاسبي كما يلي:

حسابات الميزانية:

دين B قرض A	1000	1000

حسابات النتائج:

نتائج مالية A مصاريف مالية B	1000	1000

الفرع الثالث: إقصاء العمليات التي تؤثر على النتيجة:

يتم استبعاد العمليات المتبادلة التي تؤثر على نتيجة المجمع، حتى لا تبقى ضمن نتيجة المجمع إلا النتيجة المحققة مع الغير خارج المجمع، وترتكز عمليات الاستبعاد خصوصا على العناصر التالية:

- الأرباح المحققة من التنازل على السندات؛
- الهامش على المخزون؛
- المؤونات المشكلة اتجاه المجمع؛
- توزيع الأرباح.

1- فائض التنازل الداخلي عن التثبيتات

1- Djelloul Boubir, op-cit,p:88.

ينتج عن بيع استثمار داخل المجمع تحقيق فائض قيمة، ويظهر هذا الاستثمار في ميزانية الشركة المشترية بقيمة الشراء (بما في ذلك فائض القيمة)، حيث تقوم عند تجميع الحسابات بإعادة معالجة هذه الاستثمارات بقيمة دخولها للمجمع إي بالسعر التاريخي، ويتم إلغاء فائض القيمة المحقق عن البيع الداخلي ويعاد حساب الاهتلاكات المسجلة من الشركة المشتراة على أساس سعر شراء المجمع للاستثمار.[1]

2- الأرباح الموزعة

الأرباح الموزعة داخل المجمع تمثل نتائج تم التقرير عنها ضمن القوائم المالية المجمعة للسنوات السابقة ولذلك وجب استبعادها وتوضع ضمن الاحتياطات المجمعة.

3- استبعاد هامش المخزون

تعتبر الأرباح المحققة من طرف شركة من المجمع والناتجة عن بيع داخلي للمخزون غير محققة نهائيا، حيث إذا كانت الشركة المشترية للمخزون مازال لها مخزون تم اقتناء من طرف شركة أخرى تابعة للمجمع وقد تم تسجيله بهامش ربح، فانه وجب استبعاده ما دام ذلك المخزون لم يتم بيعه أو تحويله خارج المجمع[2]. وسيتم اتخاذ الإجراءات التالية لاستبعاد هذا الهامش:[3]

- تحديد المخزون لدى الشركة المشترية؛
- تحديد معدل هامش الربح المطبق؛
- حساب الهامش للسنة الجارية والسنوات السابقة؛
- تسجيل عملية الاستبعاد للهامش.

4- استبعاد المؤونات

يعتبر وجود مؤونات بين شركات المجمع، في القوائم المالية المجمعة تسجيلا مزدوجا للخسائر هذا من جهة، وللمؤونات من جهة أخرى، لذلك وجب استبعادها مهما كان نوعها:[4]

- مؤونات تدني قيمه سندات المساهمة؛
- مؤونة تدخل قيم المدينون؛
- مؤونات الإخطار والخسائر المحتملة.

يتم إلغاء المؤونة عن طريق تحويلها إلى النتيجة في حدود مخصصات الدورة، وإلى الاحتياطات في حدود المخصصات المشكلة خلال الدورات السابقة.[5] ينتج عن هذه التسجيلات المحاسبية ظهور الضريبة المؤجلة الخصوم، وهذا لان الشركة حققة اقتصاديات جبائية عندما شكلت هذه المؤونة وتم إعادة معالجتها وإلغائها مما يؤدى إلى زيادة النتيجة الخاضعة للضريبة.

1- Ali Germilis, op.cit , p:142.
2 - Francois Colinet et Simon Paoli, op-cit, p:167.
3 -Ibid, p:168.
4 -Ibid, p:171.
5 -Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p245.

المبحث الثالث: توزيع الأموال الخاصة وعرض القوائم المالية المجمعة

آخر مرحلة في سيرورة التجميع هي مرحلة توزيع الأموال الخاصة، والتي تعتبر أساس التجميع لأنها ترمي إلى إحلال محل قيمه سندات المساهمة، حصة المجمع من الأموال الخاصة للشركة المجمعة، وفي الأخير عرض القوائم المالية المجمعة بالإضافة إلى تقرير منجلس الإدارة.

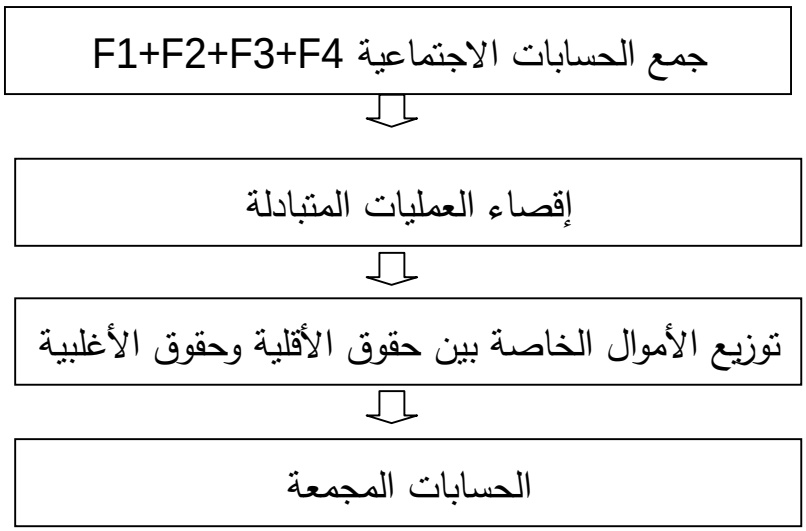
المطلب الأول :مرحلة توزيع الأموال الخاصة وإستبعاد سندات المساهمة

حيث سنقوم في هذا المطلب بدراسة توزيع الأموال الخاصة في الفرع الأول ثم إقصاء سندات المساهمة في الفرع الثاني ومعالجة فرق التوحيد الأول.

الفرع الأول: توزيع الأموال الخاصة

تهدف هذه المرحلة إلى توزيع الأموال الخاصة والنتيجة بين المجمع وحقوق الأقلية. الحسابات المجمعة المتحصل عليها بعد مرحلة الإقصاء لا تزودنا بأي معلومة عن امتلاك رأسمال للشركات المجمعة، حيث يمكن أن لا تمتلك الشركة إلام رأسمال الشركات الداخلة في محيط التجميع، ومن أجل الحصول على الصورة الوفية للمجمع يجب إظهار حقوق الأقلية. إذن من الضروري القيام بتوزيع الأموال الخاصة بما في ذلك نتيجة الجمع بين مختلف أصحاب الحقوق، حقوق الأغلبية والأقلية ويمكن.[1] توضيح هذه المرحلة في الشكل التالي:

الشكل رقم 15:مرحلة توزيع الأموال الخاصة



المصدر: Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p121.

1- إجراءات التوزيع

1 - Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit; p:120.

هدف وإجراءات توزيع الأموال الخاصة تختلف حسب طريقة التجميع المتبعة:[1]
في حالة إدماج كلي: توزيع الأموال الخاصة يتم على أساس نسبة الفائدة التي تمتلكها الشركة الأم في الشركة المجمعة، الهدف منها هو تسجيل الحقوق غير المراقبة، وكذلك حقوق الأغلبية، المتوافقة مع حصة المساهمين خارج المجمع، ومساهمي المجمع في الأموال الخاصة وفي النتيجة الشركات التابعة.

في حالة إدماج نسبي: يتم التوزيع على أساس نسبة الفائدة للشركة الأم في المشروع المشترك، غير أن الهدف ليس تسجيل الفوائد غير المراقبة، ولكن إثبات حقوق الأغلبية في الأموال الخاصة ونتيجة والاحتياطي للشركة المجمعة.

في حالة الوضع للمعادلة: في هذه الحالة لا يوجد توزيع للأموال الخاصة، ولا إقصاء لسندات المساهمة. ولكن تعتمد هذه الطريقة على إحلال مكان تكلفة الحيازة لسندات المساهمة القيمة المحاسبية المتعلقة بالأموال الخاصة بما في ذلك النتيجة للشركة الزميلة.

الفرع الثاني: استبعاد سندات المساهمة

عند قيام الشركة الأم بحيازة سندات مساهمة في شركة أخرى، ينتج عادة عن هذه العملية اختلاف بين تكلفة الحيازة، وقيمة الحصة في الأموال الخاصة.

في الواقع فان سعر الحيازة يتحدد عن طريق العرض والطلب، أما قيمة الحصة في الأموال الخاصة يتم تقييمها بالقيمة العادلة للأصول والخصوم المشتراة. في هذه الحالة فان استبعاد سندات المساهمة في إطار التجميع، يؤدي إلى تسجيل فرق في القيمة بين هذه السندات والحصة بالقيمة العادلة في الأموال الخاصة،[2] وهدا الفرق يسمى فرق التجميع الأول.

في غالب الأحيان يتم تشكيل مجمع عن طريق خلق فروع أو بفضل الرقابة التي تمارسها الشركة الأم، في هذه الحالة تتم المحاسبة عليه بتطبيق طريقة الشراء.[3]

1- مبدأ طريقة الشراء

يعتمد مبدأ طريقة الشراء على التحليل والمعالجة اللاحقة للعناصر التي تشكل ثمن الحيازة الحقيقي للأسهم، يفرض هذا المبدأ التسلسل في المعالجة التالية:

- التأكد أولا من المساواة بين قيمة سندات المساهمة والحصة في الأموال الخاصة للشركة المجمعة، يتم حساب قيمة الأموال الخاصة بالاعتماد على طريقة القيمة العادلة لعناصر الأصول والخصوم، في حالة عدم المساواة نقوم بتسجيل "فرق الحيازة" موجب أو سالب.
- في المرحلة الثانية، يصبح من الممكن استبدال قيمة سندات المساهمة بقيمة الحصة في الأموال الخاصة للشركة الداخلة في محيط التجميع.

1 - SAIHI Youcef, op.cit, p:50.
2 - Ibidem.
3 - Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p250.

2- تعريف فرق التوحيد الأول

يتم تحديد فارق التجميع الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط التجميع بالفرق بين:[1]

- تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات.
- والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة، بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول الكيان في محيط التجميع.

2-1- مكونات فارق الإدماج الأول

يتكون فارق الإدماج الأول من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبة مختلفة في إطار إعداد الحسابات المجمعة:[2]

- **فارق التقييم:** هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء هذه السندات؛
- **فارق الاقتناء أو حسن التفاتة:** الذي هو عبارة عن فائدة فارق الإدماج الأول الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد. ويتم إدراجه في فصل خاص به من الأصل.

عندما لا يتأتى فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته، يكون من القبول، على سبيل التبسيط، إدراجه بمبلغه الكامل في باب فارق الاقتناء.

2-2- مصدر هذه الفروق

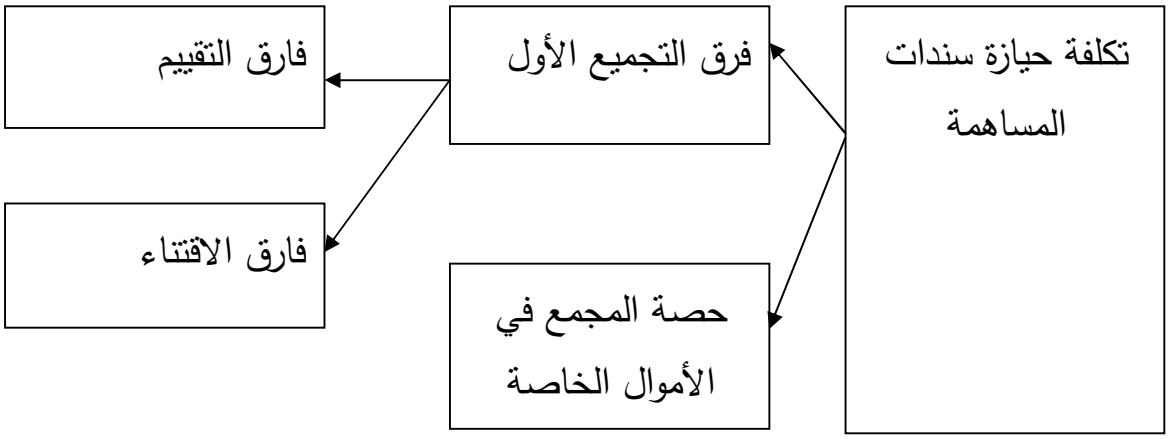
2-2-1-فارق التقييم: ممكن أن يكون موجبا أو سالبا، ويتعلق بعناصر الميزانية القابلة للتحديد (عقارات، براءة اختراع)، إن إعادة تقييم هذه العناصر بالقيمة العادلة يسمح بحساب وتبرير المبلغ الحقيقي للأموال الخاصة.[3]

2-2-2-فارق الاقتناء: يمكن أن يكون[4]

- **موجبا**: إذا كانت تكلفة الحيازة اكبر من القيمة المعاد تقديرها لعناصر الميزانية، في هذه الحالة يتم تسجيله في أصول الميزانية، ويتعلق بعلاوة تتحملها الشركة إلام من أجل حيازة هذه الأسهم.
- **سالبا:** إذا كانت تكلفة الحيازة أقل من القيمة المعاد تقديرها لعناصر الميزانية، ويظهر غالبا بشكل مؤونة ويتم تسجيله في الخصوم.

1-الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية/ العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق،ص:17.
2- نفس المرجع.
3 - Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p151.
4 - Ibidem.

الشكل رقم 16: مكونات فرق الإدماج الأول



المصدر: Jean Montier et Olivier Grassi ;op-cit;p :252.

2-3- التسجيل المحاسبي لفارق الإدماج الأول

فارق التقييم: "ينسب فوارق التقييم إلى عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاع هذه الأصول إلى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء".[1]

حيث يتم تسجيل على مستوى كل عنصر من عناصر الميزانية، المعنية بفارق التقييم.

فارق التقييم بين القيمة المحاسبية المجمعة لعناصر الأصول أو الخصوم والقيمة الجبائية تنتج عنها جباية مؤجلة، ويجب تطبيق الاهتلاكات المتعلقة بها.[2]

فارق الاقتناء: يسجل في الأصل غير الجاري للميزانية، تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان الفارق ايجابيا، وفي شكل تخفيض للأصل إذا كان الفارق سالبا.

2-4- تدهور قيمة فارق الاقتناء

تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الايجابي مع القيمة الاقتصادية للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق، ومن المحتمل إثبات إي زيازة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية، وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس.

أما فيما يتعلق بفارق الإدماج السلبي فانه يدرج في الحسابات في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله. حيث:[3]

- عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة، يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات؛

1- الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية/ العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق،ص:17.
2 - Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, op-cit ,p294.
3- الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية/ العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق،ص ص:17.18.

- عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة، وقيمة اقتنائها، فانه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية السابقة لهذه الأصول.
- عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية، ولا بأصول غير نقدية فانه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات.

لقد سمح النظام المحاسبي الجزائري باهتلاك قيمة فارق الاقتناء، أو تسجيل خسائر قيمة. ويمكن أن تمتد مدة الاهتلاك إلى 20 سنة.[1]

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

بعد الانتهاء من مراحل إعداد الحسابات المجمعة ، تتحصل على ميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة المجمع، تتمثل أهمية القوائم المالية التي تعتبر من مخرجات النظام المحاسبي في أنها المصدر الأساسي الذي يسمح بالاتصال المالي بين الشركة و مستعملي المعلومات المالية، حيث تقدم وضعية صادقة وموثوقة عن الوضعية المالية، الآداء المالي، الذمة، وتدفقات الخزينة.

على المجمع تقديم على الأقل مرة في السنة القوائم المالية المجمعة التي تظهر المجمع وكأنه وحدة اقتصادية واحدة و تتمثل في ميزانية مجمعة، حساب نتائج مجمع، جدول تدفقات الخزينة مجمع وجدول تغيرات الأموال الخاصة المجمع بالإضافة إلى ملحق مجمع والتي يتم دراستها في هذا المبحث.

الفرع الأول: الميزانية المجمعة

تعتبر وثيقة ختامية، يتم من خلالها عرض ممتلكات والتزامات الشركة الأم وكل الشركات الداخلية في محيط التجميع، ومنه فهي تمثل أداة إعلام خارجي وخاصة للمستثمرين.

1- محتوى الميزانية المجمعة:

يجب أن تتوفر الميزانية على المعلومات التالية:[2]

-التثبيتات العينية، العقارات، التثبيتات المعنوية، الأصول المالية، المساهمات الوضع للمعادلة، المخزونات، الزبائن، المدينين الآخرين، الخزينة وما يوازيها، الضرائب المؤجلة ، ديون الموردين، و الدائنين الآخرين، المؤونات، ديون أكثر من سنة رأسمال واحتياطي وحقوق الأقلية.

أما فيما يتعلق بالميزانية المجمعة فهي تضم البنود التالية مقارنة بالميزانية الفردية:[3]

1- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi ,op-cit ,p301.
2- Amar Kaddouri, Ahmed Mimeche, cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG EDITION, Alger, 2009, p :91
3 - Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, p :77.

-**فارق الاقتناء:** والمتمثل في الفرق بين سعر حيازة السندات المساهمة وحصة الشركة في الأموال الخاصة التي أعيد معالجتها بتاريخ الحيازة. يكون الفارق موجبا إذا كان تكلفة الحيازة لسندات المساهمة أكبر من الحصة في الأموال الخاصة، حيث يتم إظهاره في الأصول المعنوية للميزانية المجمعة، أما فيما يتعلق بفارق الاقتناء المتعلق بشركة زميلة يتم إدراجه في القيمة المحاسبية للأسهم الموضوعة للمعادلة.

-**المساهمات المسجلة وفق طريقة الوضع للمعادلة:** يتمثل في مبلغ الحصة في الأموال الخاصة للشركات الزميلة المجمعة بطريقة الوضع للمعادلة.

-**حقوق الأقلية:** تمثل الحصة في الأموال الخاصة لشركة مجمعة كليا والتي تعود إلى شركاء أو مساهمين خارجيين عن المجمع. هذا العنصر يظهر في الأموال الخاصة.

وتدرج عناصر الميزانية إلى:

- أصول متداولة و أصول غير متداولة.
- خصوم متداولة و خصوم غير متداولة

1) أصول متداولة وتتمثل في:

- يتوقع بيعه أو تحويله خلال دورة الأشغال العادية.
- أن يحتفظ به لأغراض تجارية .
- يتوقع تحقيقه أو تحصيله خلال 12شهرا من تاريخ الميزانية.
- يكون نقدي أو شبه نقدي.

2) **الأصول غير المتداولة:** وتتمثل في الأصول الأخرى التي لا تندرج في الأصول المتداولة، وتتمثل في التثبيتات المادية، المعنوية والمالية.

3) **الخصوم المتداولة:** وتتمثل في:

- يتوقع تسويته خلال دورة الاستغلال العادية.
- أن يتم الاحتفاظ أو الالتزام به لأغراض المتاجرة.
- يستحق التسوية خلال 12 شهرا ابتداءا من تاريخ نهاية الدورة،

4) **الخصوم غير الجارية:** تتمثل في كل الخصوم الأخرى غير الخصوم المتداولة، أي هي الخصوم التي يتم تسويتها في مدة تتجاوز السنة.

2- عرض الميزانية الموحدة حسب النظام المحاسبي المالي

جدول رقم 07: الميزانية المجمعة

الأصول المالي	ملاحظة	إجماليN	امتلاك رصيدN	صافيN	صافي N-1
أصول غير جارية فارق الاقتناء- المنتوج الإيجابي أو السلبي. تثبيتات غير مادية. تثبيتات مادية. أراضي. مبان. تثبيتات مادية أخرى. تثبيتات ممنوح امتيازها. تثبيتات يجري إنجازها. تثبيتات مالية. سندات موضوعة موضع معادلة. مساهمات أخرى و ديون دائنة مرتبطة بها. سندات أخرى مثبتة. قروض و أصول مالية أخرى غير جارية. ضرائب مؤجلة عن الأصل .					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية. مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ. حسابات دائنة واستخدامات مماثلة. الزبائن. المدينون الآخرون. الضرائب وما شابهها. حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة. الموجودات وما شابهها. الأموال الموظفة و الأصول الجارية الأخرى. الخزينة.					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية/ العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق،ص:28.

الخصوم المالية	ملا حظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره.			
رأس مال غير مستعان به.			
علاوات و احتياطات - احتياطات مجمعة (1)			
فوارق اعادة التقييم			
فارق المعادلة(1)			
نتيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع(1)			
رؤوس أموال خاصة أخرى/ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة(1)			
حصة ذوي الأقلية(1)			
المجموع1			
الخصوم غير الجارية.			
قروض و دين مدينة مالية.			
ضرائب مؤجلة.			
ديون مدينة أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة سلفا.			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون و حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون مدينة أخرى			
خزينة سالبة			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام االخصوم			

(1) يتم استعمال هذه الحسابات إلا في الميزانية المجمعة

المصدر: الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية/ العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق،ص:29.

الفرع الثاني: حساب النتائج المجمع

يمثل حساب النتائج المجمعة الأداة الأساسية للحصول على نظرة عامة عن الوضع المالي للمجمع، حيث يحتوي على كل الأعباء والإيرادات المحققة من طرف الشركة

والشركات الداخلة في محيط التجمع.لا بأخذ بعين الاعتبار تاريخ الدفع أو التحصيل، وتظهر النتيجة عن طريق الفرق بين الأعباء والإيرادات.

1- محتوى حساب النواتج المجمع

يتضمن حساب النتائج على الأقل العناصر التالية:

المعلومات التي يجب أن يتم عرضها في حساب النتائج:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد المجاميع الأساسية للبيع وهي (القيم المضافة، الفائض الإجمالي للأشغال ، الفائض الخاص).
- إيرادات النشاطات العادية للأشغال .
- أعباء و إيرادات مالية.
- مصاريف العاملين.
- ضرائب ورسوم.
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات العينية.
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالتثبيتات غير العينية.
- نتيجة النشاطات العادية.
- العناصر الأساسية (إيرادات وأعباء).
- نتيجة صافية للدورة قبل توزيع الأرباح.
- النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة لشركات الأسهم.
- حسابات النتائج المجمعة تضم إضافة إلى هذه العناصر، العناصر التالية:
- النتيجة الشاملة: الحصة التي تعود إلى الشركة أو المجمع والحصة التي تعود إلى الأقلية.
- نتيجة الدورة: الحصة التي تعود إلى الشركة الأم أو المجمع والحصة التي تعود إلى الأقلية.
- الحصة في أرباح الشركات الوضع للمعادلة.

2- عرض حسابات النتائج المجمع

ويمكن عرض حساب النتائج المجمع حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة، هذا الأخير الذي يكون ذو أهمية عندما تمتلك الشركة الأم لعدة فروع لأنه يوضح إنتاج المبيعات التكاليف التجارية والأعباء الإدارية.

2-1- حساب النتيجة (حسب الطبيعة)

الجدول رقم 08:جدول حساب النتائج المجمع

البيان	ملا حظة	N	N-1
رقم الأعمال.			
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و الجاري تصنيعها.			
الإنتاج المثبت.			
إعانات الاستغلال.			
1- إنتاج السنة المالية.			
المشتريات المستهلكة			
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2- استهلاك السنة المالية			
3- قيمة الاستغلال المضافة(1-2)			
أعباء المستخدمين.			
الضرائب والرسوم والمدفوعات المتشابهة.			
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الأخرى			
المخصصات للاهتلاكات والأرصدة			
استئناف عن خسائر القيمة والأرصدة			
5- النتيجة العملياتية			
النواتج المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية.			
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية.			
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية.			
مجموع منتجات الأنشطة العادية.			
مجموع أعباء الأنشطة العادية.			
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية المنتجات (يطلب بيانها).			
العناصر غير العادية الأعباء (يطلب بيانها).			
9- **النتيجة غير العادية**			
10- النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11- **النتيجة الصافية للمجموع الموحد(1)**			
ومنها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع(1)			

(1) لا يتم استعمال هذه الحسابات إلا في القوائم المالية المجمعة

المصدر: الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية/ العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق،ص:30.

الجدول رقم 09: جدول حساب النتيجة (حسب الوظيفة)

البيان	ملا حظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات **هامش الربح الإجمالي** منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الادارية أعباء أخرى عملياتية **النتيجة العملياتية** تقيم تفاصيل الأعباء حسب النوع مصاريف العاملين مخصصات الاهتلاك منتجات مالية الأعباء المالية **النتيجة العادية قبل الضريبة** الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية **النتيجة الصافية للسنة المالية** حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع الموحد (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

المصدر: الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية/ العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق،ص:31.

الفرع الثالث: جدول تدفقات الخزينة المجمع

يعتبر جدول تدفقات الخزينة من أهم الوثائق في التحليل المالي، يهدف إلى إعطاء أساس لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الشركة على توليد السيولة أو ما يعادلها، ويوفر المعلومات على استخدام هذه التدفقات المالية.[1] والذي يتم على أساسية اتخاذ القرارات الحاسمة من طرف المستثمرين بالخصوص.

1- تعريف الخزينة: نقصد بالخزينة كل الأموال الموجودة في الصندوق، الحسابات الجارية، أما ما يعادل الخزينة فهي التوظيفات المالية قصيرة الأجل (أقل من ثلاثة أشهر) ذات السيولة السريعة.

1- Amar Kaddouri, Ahmed Mimeche, op.cit, p:103.

تدفق الخزينة: نقصد بتدفق الخزينة هي كل مدخلات ومخرجات الخزينة أو ما يعادلها.

2- محتوى جدول تدفقات الخزينة

يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخيل ومخاريج الموجودات المالية الحاصلة خلال السنة المالية حسب مصدرها:

- التدفقات التي تولدها أنظمة الاستغلال (الأنظمة التي تولد عنها منتجات وغيرها من الأنظمة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل).
- التدفقات التي تولدها أنظمة الاستثمار (تسديد أموال الاحتياجات وتحصيل عن طريق التنازل عن الأصول طويلة الأجل).
- التدفقات التي تولدها أنظمة التمويل (أنظمة ناتجة عن تغير حجم وهيكل الأموال الخاصة أو القروض).
- تدفقات الأموال الناتجة عن فوائد حصص الأسهم ، تقدم منفصلة وترتب بصورة دائمة من سنة إلى أخرى في النشاطات ، الاستغلال والاستثمار والتمويل.

3- عرض جدول تدفقات الخزينة المجمع:

يعرض جدول التدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي وفق طريقتين:[1]

3-1- الطريقة المباشرة: وهي الطريقة التي أوصى بها المشرع الجزائري:

- تقديم العناوين الرتيبة لمداخلات ومخرجات التدفقات النقدية الإجمالية "زبائن، موردين، ضرائب ....." من أجل الحصول على تدفق الخزينة الصافي؛
- تقريب التدفق الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعينة.

1 -Amar Kaddouri, Ahmed Mimeche, op.cit, p:104.

الجدول رقم 10:جدول تدفقات أموال الخزينة (الطريقة المباشرة)

البيان	ملا حظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و العامليين			
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الانشطة العملياتية (أ)			
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من انشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة و معدلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معدلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية/ العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق،ص:35.

2-3- الطريقة غير المباشرة:

تعتمد الطريقة غير المباشرة المعتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي على تصحيح النتيجة الصافية للدورة مع الأخذ بعين الاعتبار:

- آثار المعاملات دون تأثير على الخزينة (الاستهلاكيات، تغير الزبائن، المخزون)؛
- التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة)؛
- التدفقات المالية والمرتبطة بنشاطات الاستثمار أو التمويل (زيادة أو نقص قيمة التنازل) وهذه التدفقات تقدم عملا على حدى.

الجدول رقم 11:جدول تدفقات أموال الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

البيان	ملا حظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
- الاهتلاكات والأرصدة			
- تغير الضرائب المؤجلة			
- تغير المخزونات			
- تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
- تغير الموردين و الديون الأخرى			
- قيمة البيع التي تزيد أو تنقص الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن (ا)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات من اقتناء تثبيتات			
تحصيلات عن مبيعات تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط التوحيد (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (ا+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية/ العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق،ص:36.

الفرع الرابع :جدول تغيرات الأموال الخاصة المجمع:

جدول تغير الأموال الخاصة يعتمد على تحليل (التغيرات) التي مست كل عنصر من العناصر التي تشكل الأموال الخاصة خلال الدورة.

1- محتوى جدول التغيرات الأموال المجمع:

يجب أن يتضمن على تغيرات الأموال الخاصة المتعلقة بالمجمع والمتعلقة بحقوق الأقلية:[1]

1-1- التغير في الأموال الخاصة المجمع:

التغير في الأموال الخاصة للجمع بين تاريخي إقفال تترجم الزيادة أو الانخفاض في ذمة المجمع، وفق مبادئ التقييم المطبقة في القوائم المالية، تنقسم هذه التغيرات إلى صنفين:

- تغيرات ناتجة عن تبادلات مع مساهمي الشركة المجمعة :
- توزيع الأرباح من طرف الشركة الأم؛
- رفع أو تخفيض رأسمال الشركة الأم؛
- حيازة أو التنازل عن أسهم ذاتية.
- التغيرات الناتجة عن نتيجة الدورة وتغيرات قيمة الأصول والخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة:
- نتيجة الدورة؛
- أعباء وإيرادات المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة؛
- تأثير تغير الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء للدورات السابقة؛
- تأثير قيمة سعر الصرف؛
- تأثير إعادة التقييم.

1-2- التغير في حقوق الأقلية: عندما يحتوي محيط التجميع على كيانات مجمعة بطريقة الدمج الكلي ولا يملكها المجمع كليا، تنشأ حقوق الأقلية حيث أن التغير في حقوق الأقلية لها مصدران أساسيان هما:

- التغيرات الناتجة عن نتيجة الدورة وتغيرات قيمة الأصول والخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة؛
- تغيرات خاصة بحقوق الأقلية التي تنتج إما عن توزيع نتيجة كيان أو تغير محيط الشركة المجمعية كليا: دخول أو خروج من محيط التجميع، حيازة أو التخلي الجزئي على سندات المساهمة، زيادة رأس المال.

1- Bruno Bachy et Michel Sion, op-cit, pp: 81, 82.

الجدول رقم 12:عرض جدول تغييرات الأموال الخاصة المجمع

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبرN-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبرN-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتيجة الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبرN						

المصدر: الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية/ العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق،ص:37.

الفرع الخامس:الملحق المجمع

يعتبر الملحق المجمع وثيقة هامة تساعد على قراءة وتفسير القوائم المالية سواء الفردية أو المجمعة، حيث أنها تتضمن كل المعلومات ذات الدلالة التي تسمح بالتقييم الصحيح للمؤسسة.

1- محتويات الملحق المجمع

حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن يحتوي الملحق المجمع على المعلومات المتعلقة:[1]

- المرجعية المحاسبية، طرق التجميع، طرق وقواعد التقييم؛

1- Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi ,op.cit,p :361.

- المرجعية للقواعد الجزائرية والمحتملة إلى القواعد الدولية؛
- طرق التجميع ، تحديد فارق الحيازة ، تحديد قيمة دخول الأصول و الخصوم، طرق تحويل المتعلقة بالنسبة للفروع التي تمارس نشاطاتها خارج الجزائر ...الخ؛
- محيط التجميع الخصائص المتبعة لتحديد محيط التجمع، قائمة الشركات المجمعة، حصة في رأسمال المملوك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. .أسلوب التجميع ...الخ؛
- مقارنة الحسابات و تبرير و تأثير تغيير الطرق المحاسبية، تكلفة حيازة سندات المساهمة خلال الدورة ، والمجمعة بطريقة التجميع النسبي أو الكلي، مبلغ فرق الحيازة ، تأثير الحيازة أو التخلي على الميزانية، حسابات النتائج، ...الخ؛
- تفسيرات حول محتويات الميزانية و حساب النتائج و تغيراتها؛
- الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الإقفال؛
- الشركات المرتبطة: المبادلات مع الشركات غير المجمعة نسبيا أو كليا؛
- المسيرين : المكافآت، الالتزامات أثناء المسيرين تمنح تعويضات ، نفقات وقروض ممنوحة...الخ.
- وقد نجد المعلومات القطاعية، والتي تعرض لنا وصف دقيق على الأداء والالتزام في كل نشاط ومنطقة جغرافية تعمل فيها الشركة.

المطلب الثالث: تقرير مجلس الإدارة ومتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي IFRS12

الفرع الأول: تقرير مجلس الإدارة

بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة فقد ألزم القانون التجاري الجزائري في المادة رقم 716 مجلس الإدارة بوضع تقرير مكتوبا عن حالة الشركة حيث نصت المادة 716 من القانون التجاري على أنه "عند قفل كل سنة مالية، يضع مجلس الإدارة أو القائمون على الإدارة إجراء مختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ، ويضعون أيضا حسابات الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية، ويضعون تقريرا مكتوبا عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة.

وتوضع المستندات المشار إليها في هذه المادة تحت طرف مندوبي الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية"

فيما يتعلق بإعلام المساهمين فقد نصت المادة 677 من القانون التجاري على أنه " يجب على مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أن يبلغ المساهمين أو يضع تحت تصرفهم قبل ثلاثين يوما من انعقاد الجمعية العامة، الوثائق الضرورية لتمكينهم من إبداء الرأي عن دراية وإصدار قرار دقيق فيما يخص إدارة أعمال الشركة وتسييرها"

وقد ألزمت المادة 678 من القانون التجاري على "يجب على الشركة أن تبلغ المساهمين وتضع تحت تصرفهم كل المعلومات التالية والمضمنة في وثيقة أو أكثر:

1- أسماء القائمين بالإدارة والمديرين العامين وألقابهم ومواطنهم، أو عند الاقتضاء بيان الشركات الأخرى التي يمار فيها هؤلاء الأشخاص أعمال تسيير أو مديرية أو إدارة.

2- نص مشاريع القرارات التي قدمها مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

3- عند اقتضاء نص مشروع القرارات التي قدمها المساهمون وبيان أسبابها.

4- تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يقدم إلى الجمعية..."

وكذلك فقد ألزمت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري محافظ الحسابات والتي تم تعيينهم من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين، بالتأكد من صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة.

أما فيما يتعلق بالمخالفات في إعداد تقرير مجلس الإدارة

بالنسبة للشركات ذات الأسهم فقد نصت المادة837 من القانون التجاري "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20000دج إلى 200000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رؤساء كل شركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون الذين يتعمدون:

1- عدم الإشارة في التقرير السنوي المقدم للشركاء عن عمليات النشاط، إلى حيازتهم ضمن شركة لها مركزها بتراب الجمهورية الجزائرية والى امتلاك نصف رأسمال الحسابات الذين لم يشيروا في تقريرهم لنفس هذه الشركة، وتسري نفس العقوبات على مندوبي البيانات.

2- عدم بيان نشاط الشركات التابعة للشركة في تقريرهم بحسب كل فرع من النشاط وعدم إظهار النتائج المحصل عليها.

3- عدم إلحاق الجدول المنصوص عليه في المادة 558 في ميزانية الشركة والمتضمن المعلومات التي يراد بها إظهار حالة الشركات التابعة والمساهمات.

4- يكونون قد تحصلوا على مساهمات في شركة، مخالفين بذلك أحكام المادة 731 من هذا القانون.

5- لم يعدوا ولم يقدموا و/أو لم ينشروا الحسابات المدعمة كما هو محدد في المادة 732 مكرر3 من هذا القانون"

بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة فقد نصت المادة 801 من القانون التجاري "يعاقب بغرامة من 20000دج إلى 200000دج:

1- المسيرون الذين لم يضعوا في كل سنة مالية الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وتقريرا عن عمليات السنة المالية.

2- المسيرون الذين لم يوجهوا في أجل 15 يوما قبل تاريخ انعقاد الجمعية، إلى شركات حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وتقريرا عن عمليات السنة

المالية ونص القرارات المقترحة وعند الاقتضاء تقرير مندوبي الحسابات أو إذا لم يضعوا الجرد تحت تصرف الشركاء بالمركز الرئيسي للشركة.

3- المسيرون الذين لم يضعوا في أي وقت من السنة تحت تصرف كل شريك بالمقر الرئيسي المستندات التالية الخاصة بالسنوات المالية الثلاث الأخيرة المعروضة على الجمعيات وهي حساب الاستغلال العام والجرد وحساب النتائج والميزانيات وتقرير المسيرين وعند الاقتضاء تقارير مندوبي الحسابات ومحاضر الجمعيات.

تعريف تقرير مجلس الإدارة

يعتبر تقرير مجلس الإدارة وثيقة هامة لعرض المعلومات ذات الصلة المتعلقة بمختلف جوانب إدارة الشركة أو المجمع، وهي الاقتصادية والقانونية والاجتماعية والبيئية، حيث يمثل جزء منها الوثائق التي تلتزم كل الشركات بعرضها، تهدف إلى عرض المعلومات التي يقدمها مجلس الإدارة بالإضافة إلى الملاحظات والتعليقات على نتائج الشركة.[1]

لا يتعلق إعداد تقرير مجلس الإدارة إلا بالشركات ذات الأسهم وشركات ذات المسؤولية المحدودة.

يتمثل الفرق بين تقرير مجلس الإدارة والملحق في أن الأول يعتبر وثيقة ختامية تضم كل المعلومات المتعلقة بالشركة، ويمكن فهمها من طرف العامة، أما الثاني فيعتبر وثيقة مكملة ومفسرة للميزانية وجدول حساب النتائج المدرج في الحسابات السنوية.

يجب أن يحتوي تقرير مجلس الإدارة على العناصر التالية:[2]

- تحليل لتطور أعمال الشركة، والنتائج المحققة والوصفية المالية.
- مؤشرات الأداء، ذات طبيعة غير مالية والمتعلقة بالبيئة والموظفين.
- وصف للمخاطر والشكوك الرئيسية التي تواجه الشركة.
- تفاصيل حول البيانات المدرجة في الحسابات السنوية للشركة.
- تفاصيل حول هيكل رأسمال الشركة، القيود القانونية لممارسة حق التصويت وتحويل الأسهم وهذا الإعلام حول العناصر التي من المحتمل أن يكون لها تأثير على العرض العام.
- مؤشرات استعمال الأدوات المالية من طرف الشركة.

الفرع الثاني: الإفصاح عن المعلومات وفق المعيار المحاسبي IFRS12 "الإفصاح عن المعلومات حول المساهمات في شركات أخرى"

1- تعريف الإفصاح

[1] -http://droit-finances.commentcamarche.net/faq/23961-rapport-de-gestion-definition (consulté le 01/08/2014)
[2] - Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi,op-cit,p:462.

يعرف الإفصاح على أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف المالية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة[1].

2- المعلومات الأساسية الواجب الإفصاح عنها

تتعلق المعلومات الأساسية الواجب الإفصاح عنها بالنقاط التالية:[2]

2-1- الأحكام والفرضيات

يجب على الشركة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأحكام الجوهرية والفرضيات من أجل إيجاد:

- ما إذا كانت تراقب شركة أخرى؛
- ما إذا كانت تمارس رقابة مشتركة على اتفاقية أو التأثير المعتبر على شركة أخرى؛
- نوع الاتفاقية المشتركة عندما تكون مهيكلة في كيان منفصل.

2-2- المساهمات في الشركات التابعة

يجب الإفصاح عن المعلومات التي تسمح لمستعمل القوائم المالية المجمعة بـ:

- فهم تركيبة المجمع ومساهمة حقوق الأقلية الهامة في أنشطته وتدفقاته النقدية؛
- تقييم كل من:
  - طبيعة وأهمية القيود الصارمة (الجوهرية) على قدرة استعمال أصول المجمع وتسوية خصومه؛
  - طبيعة ومخاطر مساهماته في كيانات مهيكلة مجمعة؛
  - آثار تغيرات المساهمة في الشركات التابعة دون فقدان الرقابة (المطلقة)؛
  - آثار فقدان الرقابة على شركة تابعة خلال الدورة.

2-3- المساهمات في الاتفاقيات المشتركة والشركات الزميلة

يجب الإفصاح عن المعلومات التي تسمح لمستعمل القوائم المالية المجمعة بتقييم:

- أهمية هذه المساهمات وآثارها المالية؛
- طبيعة المساهمات والمخاطر المتعلقة بها.

[1] زغدار أحمد سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، العدد السابع، 2009-2010، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص:84.

[2] -Afges-Formation Bancaire, op.cit, pp :29,30.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أنه وجب القيام أولا بتنظيم عملية التجميع داخل المجمع واقتسام الأعمال المتعلقة به بين الشركة الأم والشركات التابعة لها. كما تبين أيضا 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 تأثيرا معبرا. 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 خلصنا أيضا إلى أن عملية التجميع المحاسبي تمر بأربعة مراحل: أولا، مرحلة تجانس الحسابات التي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية داخل المجمع، ثانيا، مرحلة إدماج الحسابات الفردية، ثالثا، مرحلة إقصاء العمليات المتبادلة داخليا، والتي تهدف إلى إظهار المعاملات التي تمت خارج المجمع، رابعا وأخيرا، مرحلة توزؤع الأموال الخاصة بين الشركة المجمع وحقوق الأقلية.

وفي الأخير إعداد وعرض الحسابات المجمعة والتي تعتبر نتيجة عملية التجميع المحاسبي.