**المركز الجامعي تيسمسيلت**
**معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**
**قسم علوم المالية والمحاسبة**

**الموضوع:**

# أثر تجميع القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي على جودة الإفصاح
# دراسة حالة سونلغاز تيسمسيلت

مذ
بو
و علوم التسيير
**تخصص:محاسبة**

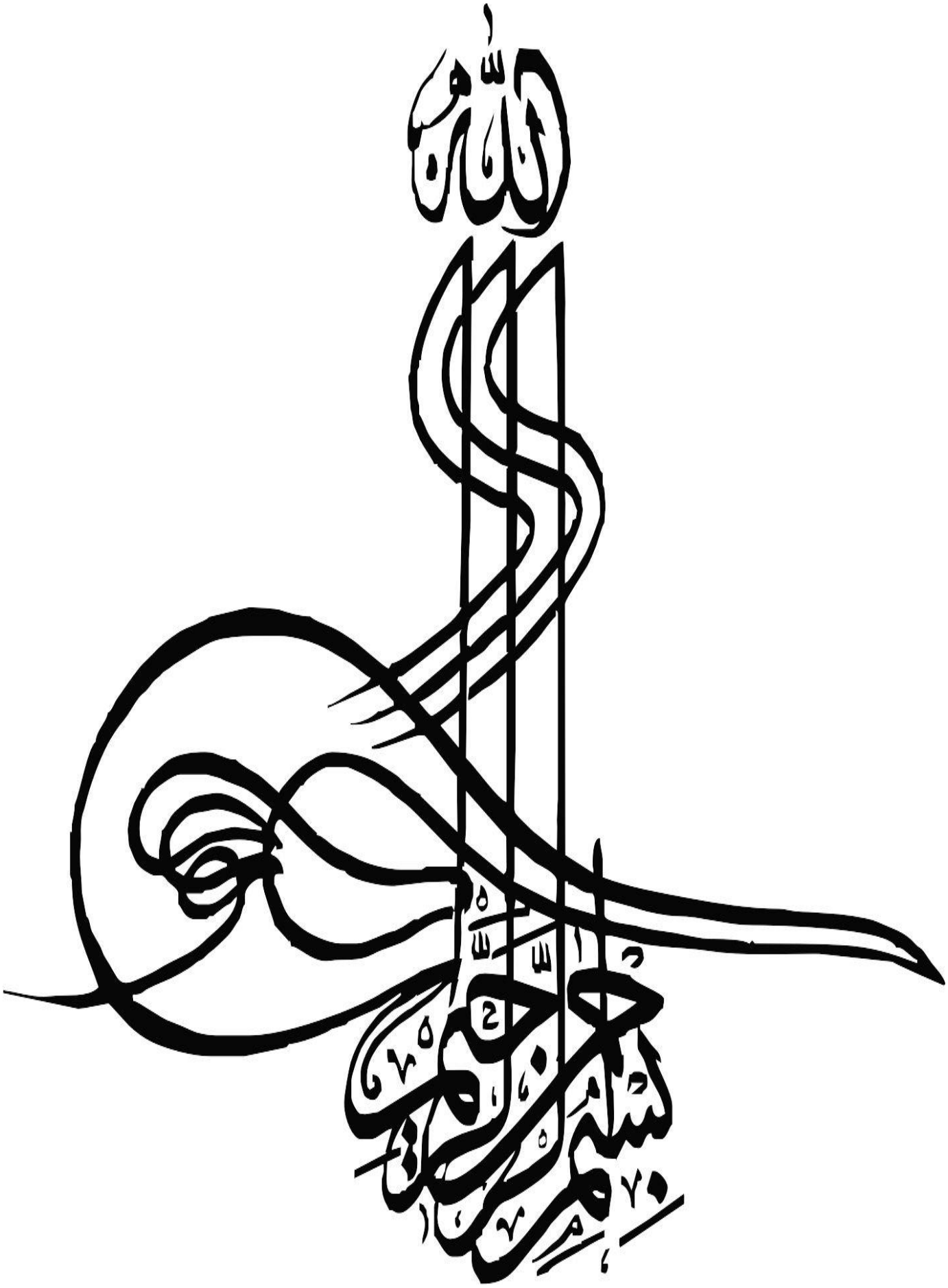
**إعداد الطالبتين:**
عبيدات ليلى
بوراس أسماء

**إشراف الأستاذ:**
بلحسين لخضر

## لجنة المناقشة:

| | |
|---|---|
| **الأستاذ: ضوفي حمزة** | **رئيسا** |
| **الأستاذة: بلحسين لخضر** | **مقررا** |
| **الأستاذة: محي الدين محمود عمر** | **ممتحنا** |

السنة الجامعية: 2018/2017


الله
بسم الله الرحمن الرحيم

# إهداء

.

# إهداء

إلى حكمتي ...وعلمي

إلى أدبي ...وحلمي

إلى طريقي ...المستقيم

... ..... ... أمي الغالية

إلى من حبه يسري في قلبي مسرى الدماء

إلى من أنحني لأقبل يديه بكل فخر وكبرياء

إلى كل من في الوجود بعد الله

..... ..... أبي الغالي

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله

إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة

إلى نبض القلب وأعز البشر

... ..... ...اخوتي ورفاق طفولتي

إلى من همهم همي وفرحهم فرحي

إلى الوجوه الخيرة التي تمنحني القوة والحب

..... أصدقائي

إلى أساتذتي الأفاضل الذين كانوا ومايزالون نبراسا ينير درب حياتي ...

إلى وطني الحبيب أهدي هذه الدراسة .....

ليـــــلى

# شكر وتقدير

أشكر الله عز و جل على أن وفقنا لإتمام هذا العمل...

من باب العرفان والجميل نتقدم بالشكر والتقدير للأستاذ المشرف الدكتور " **بلحسين لخضر''**

على توجيه سديد ونصائحه القيمة التي كان لها أبلغ الأثر في إنجاز هذا العمل.

إلى أستاذي الفاضل **''ماجن محمد محفوظ** " على المساعدة في إتمام هذا العمل

و لا ننسى عمال فرع مجمع سونلغاز وأخص بالذكر الأستاذ **''عاجد عبد القادر''** والأستاذ **''كاسيلي ياسين عبد الرؤوف''**

كما لا يفوتنا أن نتقدم إلى السادة أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة وصرفهم جزء من وقتهم الثمين لأجل قرائتها

وأخيرا أتقدم بالشكر لكل من ساهم من قــريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل...

# ملخص


**ملخص**

تعتبر المحاسبة علم ديناميكي يتغير بتغير الظروف والأهداف، في السابق كان الهدف من المحاسبة تقديم معلومات للملاك لتقييم نشاطهم، وبمرور الزمن ونتيجة لتطور نشاط المؤسسات بفعل التطور الاقتصادي والتكنولوجي الهائل والذي لم يعد محدودا لا في الزمان ولا في المكان، حيث أصبحت المؤسسات تسعى لفرض تواجدها في عدة مناطق بحثا عن أسواق جديدة ويد عاملة رخيصة. ونظرا لنمو المؤسسات وتوسع نشاطها ظهرت الشركات القابضة والتي تمتلك وتسيطر على مجموعة من المؤسسات قد تكون تنشط في نفس المجال أو في مجالات مختلفة، ومن هنا أصبح من الضروري تقديم معلـــومات شاملة للمـــــتلاك ومختـــــلف المستـــــخـــــدمـــين للبيانات المحاسبية، وبالتالي أصبحت هذه الشركات تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة تشمل جميع الشركات التي هي تحت سيطرة هذه الشركة القابضة. وبمرور الزمن أصبحت المعلومات المحاسبية محل شك من مختلف المستخدمين للمعلومات المحاسبية ويرجع ذلك للأزمات المالية المتكررة والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات نتيجة انتشار الفساد المحاسبي وهذا راجع لعدم تطبيق المبادئ المحاسبية وإظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الوضعية المالية للشركات، و لذلك زاد الاهتمام أكثر بجودة المعلومات المحاسبية.



**الكلمات المفتاحية** : النظام المحاسبي المالي، جودة الإفصاح، القوائم المالية المجمعة، التجميع.



**Résumé** :

La comptabilité est une science dynamitiqe et variable en fonction d'abiectifs et de circonstances, au paravont son objectif se limitait a l'information servont a évaluer l'activité des praprietaires. Et suite a l'evalution de l'activité des entreprises dus au progrés économique et téchnologique estimé énorme et illimite en termes spatatemporels, les entreprises tenatent a intensifier leur_presence dans différentes contrées et ce, dans l'esperance de décrocher de nouveaux marchés et d'aquérir une main d'oeure a salaire reduit.

Les socites holdings, émanantes de l'evolution d'entreprise et la multiplication de leus activites, nonopolise un ensemble d'entreprises, agissant dans un meme ou divers, crénaux. C'est pourquoi La présentation D'information autrement dit les datas comptables au profit des propriétaires savére plus que jamais vital. Les entreprises dressent des listes financiére regroupant toutes les sociétés qui dependent de cette entite mére les informations comptables font l'objet d'un doute chez leurs utilisateurs, cela est des aux crises financieres successives qui ont a la faillite de nombreuses sociétés a l'issue de la corruption comptable et le non recpect des principes comptables et l'absence de transparance des informations vis a vis. La situation financiére des sociétes sur ce l'interet la qualité d'informations comptables a été intensifie.



**Les mots clés** : systéme comptabilité financiére, La qualité de la divulgation, Etats Financers consolidation, consolidés.

# ملخص

# الفهـــرس

# قائمة المحتويات


| |
|---|
| الشكر |
| الإهداء |
| ملخص |
| قائمة المحتويات |
| قائمة الجداول |
| قائمة الأشكال البيانية |
| قائمة الاختصارات والرموز |
| قائمة الملاحق |
| المقدمة |
| **الفصل الأول : التجميع في ظل المبادئ والمعايير المحاسبية وعلاقته بجودة الإفصاح** |
| المبحث الأول : التأصيل النظري للتجميع |
| المبحث الثاني : القوائم المالية المجمعة وفق **SCF** |
| المبحث الثالث : تقديم جودة الإفصاح |
| **الفصل الثاني : عملية التجميع حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري** |
| المبحث الأول : مجمع الشركات |
| المبحث الثاني : أنواع ومراحل عملية التجميع |
| المبحث الثالث : طرق التجميع المحاسبي |
| **الفصل الثالث :دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز ناحية الغرب RDO** |
| المبحث الأول : تقديم عام لمجمع سونلغاز |
| المبحث الثاني : القوائم المالية ومحيط التجميع مجمع سونلغاز |
| المبحث الثالث : إعداد القوائم المالية لمديرية التوزيع ناحية الغرب **RDO** |
| الخاتمة |
| المصادر والمراجع |
| الملاحق |
| الفهرس |

**قائمة الجداول**


| الجدول | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| **1.1** | ورقة عمل ( الورقة التمهدية) | 08 |
| **1.2** | الفرق بين الشركات التابعة والفروع | 39 |
| **2.2** | أنواع المساهمات | 42 |
| **3.2** | الفرق بين نسبة المصلحة ومعدل الرقابة | 43 |
| **4.2** | مزايا وعيوب التجميع المباشر | 46 |
| **5.2** | مزايا وعيوب التجميع غير المباشر | 48 |
| **6.2** | طريقة التجميع ودرجة السيطرة | 61 |
| **7.2** | طرق التجميع وفق المرعية المحاسبية | 67 |
| **1.3** | نطاق التجميع المحاسبي | 86 |
| **2.3** | القواعد والمبادئ المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة | 87 |
| **3.3** | تسوية الحقوق ما بين فروع المجمع | 91 |
| **4.3** | تسوية الديون ما بين فروع المجمع | 92 |
| **5.3** | تسوية العمليات المستلمة ما بين فروع المجمع | 92 |
| **6.3** | تسوية العمليات المقدمة ما بين فروع المجمع | 93 |
| **7.3** | تسوية الحقوق الأخرى ما بين فروع المجمع | 93 |


**قائمة الأشكال**


| الشكل | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|

| | | |
|---|---|---|
| **1.1** | العمليات المتبادلة بين الشركتين | 06 |
| **2.1** | الإجراءات الخاصة بعملية التجميع | 09 |
| **3.1** | أهمية الإفصاح المحاسبي | 24 |
| **4.1** | معيار المحاسبة الدولية رقم 24 الإفصاح عن الأطراف ذو العلاقة | 29 |
| **1.2** | المجمعات العمودية | 40 |
| **2.2** | المجمع الأفقي | 41 |
| **3.2** | التجميع المباشر | 45 |
| **4.2** | التجميع غير المباشر | 47 |
| **5.2** | المسار المركزي لتجميع الحسابات | 51 |
| **6.2** | المسار اللامركزي لتجميع الحسابات | 52 |
| **7.2** | طرق التجميع المحاسبي | 60 |
| **1.3** | الهيكل التنظيمي لمجمع سونالغاز | 77 |
| **2.3** | الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ناحية الغرب وهران RDO | 79 |
| **3.3** | الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة | 80 |


**قائمة الاختصارات**

| الإختصار / الرمز | الدلالة |
|---|---|
| **IAS** | معايير المحاسبة الدولية |

| | |
|---|---|
| **IFRS** | معايير الإبلاغ المالي |
| **SCF** | النظام المحاسبي المالي |
| **IASB** | مجلس المعايير المحاسبية |
| **RDO** | المديرية الجهوية ناحية الغرب |
| **EGA** | كهربا و غاز الجزائر |
| **SPE** | شركة ذات أسهم |
| **AMC** | المؤسسة الوطنية لصنع العدادات وأجهزة القياس |
| **EPIC** | مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري |
| **GRTE** | مسير شبكة نقل الكهرباء |
| **XD** | مسير التوزيع |
| **SDA** | المديرية الجهوية للجزائر العاصمة |
| **SDC** | المديرية الجهوية للوسط |
| **SDE** | المديرية الجهوية للشرق |
| **DR** | المديرية الجهوية |

# مقـــدمة

## المقـــــــــدمـــــــة العـــــــــامة :

كانت المحاسبة في بدايتها الأولى عبارة عن آلية تهتم بالتطبيق العملي للمحاسبة وإخلاء مسؤولية المحاسبين اتجاه الملاك، لكن في بداية القرن 19 ميلادي أصبح الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وآكادميا في تزايد نتيجة لإتساع نطاق الأعمال وزيادة الإنتاج بفضل الثروة الصناعية وما صاحبها من ظهور شركات المساهمة والتي جسدت إنفصال الملكية عن الإدارة.

في ظل هذه الحركة الاقتصادية باتت الحاجة أكثر من ضرورية لاستثمارات ووسائل إنتاج جديدة التي تتجلى بدورها في وسائل تمويل ضخمة تفوق إمكانيات الملاك، وهنا كان التحول الجذري من محاسبة تخدم فقط أصحاب رؤوس الأموال إلى محاسبة أخرى تخدم كذلك المقرضين و مختلف الدائنين.

كل تلك الأفكار كانت تؤسس لظهور تكتلات بين مختلف الشركات من أجل مواجهة المنافسة الشديدة التي يمتاز بها الاقتصاد العالمي، عن طريق الاستفادة من الخبرات التقنية والمادية والبشرية بين مختلف هذه التكتلات التي يطلق عليها في مختلف التشريعات القانونية بالمجمعات والتي أصبح من خلالها المجال الاقتصادي يمتاز في ظل تعدد الفروع مجالا عالميا.

من أجل ذلك اهتمت الأدبيات المحاسبية من خلال المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية ومن خلال المحاسبات المحلية في ظل التوافق المحاسبي الدولي، بالطرق المختلفة لمعالجة القوائم المالية للمجمعات، والطرق والقواعد المختلفة المعتمد في إعدادها ومن بينها النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي اهتم بإعداد القوائم المالية للمجمعات وذلك بوضع طرق وقواعد خاصة بالحسابات المجمعة مباشرة للنصوص القانونية التي جاء بها القانون التجاري والمنظمة للمجمعات.

كما يعتبر التجميع المحاسبي من أهم المسائل المحاسبية التي تواجه المجمعات ( المؤسسات الام والمؤسسات الفروع أو التابعة أو المساهمة )، لتحضير قوائمها المالية أو حساباتها المجمعة، وهذا نظرا للغموض الذي ينتاب الكثير من المفاهيم والتعقيد في تحديد مفهوم المجمع والطريقة الملائمة للتجميع التي تخدم مصالح الكيان ككل، سواء المساهمين ذو الأغلبية أو الأقلية، فضلا على المشاكل التي تنتج بتغير نسب المساهمة عن طريق التجميع المستعمل، لذا حاولت الكثير من النظريات إيجاد حلول لهذه المشاكل، إلى جانب المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

فالقوائم المالية تعتبر نقطة بدء للمستخدمين المفترضين للمعلومة المالية، حيث تعتمد على التقارير المالية الصادرة من الشركات في إيجاد قرارات خاصةً الإستثمارية منها، إذ يجب على متخذي القرارات الإلمام الجيد بنظام المعلومات المحاسبي خاصة المتعلق بالمجمعات لأنه يختلف عن النظام المحاسبي المتعلق بالشركات الفردية التي تعتبر جزء من المجمع، فمعلومات هذه الأخيرة لا تعكس نهائيا حقيقة المجمع والصورة الصادقة له، لذا وجب الإلمام بمحاسبة المجمعات لأنها وحدها من تفصح وتعطي حقيقة الوضع المالي ونتائج النشاط ككل المكون من الشركة الأم و الشركات التابعة لها.

**وبالتالي متخذ القرار يجب عليه الاعتماد على القوائم المالية للمجمع دون الحسابات الفردية للشركة وعليه يمكننا طرح التساؤل التالي :**

1. **الإشكالية :**

**كيف يتم إعداد و عرض القوائم المالية المجمعة في ظل الحفاظ على جودة الإفصاح المحاسبي ؟**

من خلال الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

2. **الأسئلة الفرعية :**

**1.** كيف يتم إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي ؟

**2.** ما مدى إستجابة وتوافق متطلبات القوائم المالية المجمعة المعدة وفق **SCF** في تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات IFRS ( 10-11-13 ) و IAS (27-28 ) ؟

**3.** ما مدى إحترام الإجراءات و القواعد الواردة في النظام المحاسبي المالي والمتعلقة بإعداد القوائم المالية المجمعة من قبل الشركات المجمعة الجزائرية؟

**4.** ما مدى إلتزام شركة توزيع الكهرباء والغاز بالإفصاح ضمن القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية ؟

3. **الفرضيات :** لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية قمنا بوضع الفرضيات التالية :

1. إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يتم بناء على قواعد ومعايير متعارف عليها مسبقا؛
2. هناك إستجابة مقبولة في تطبيق متطلبات IAS/IFRS الخاصة بتجميع الحسابات **IAS ( 27-28)** و **IFRS ( 10-11-12 )**؛

3. خصص النظام المحاسبي المالي مجموعة من الفقرات لمعالجة القوائم المالية المجمعة من حيث إجرءات وخطوات وطرق إعدادها وتحت مسؤولية من يقوم بإعدادها، وهو ما تأخذ بها المجمعات الجزائرية؛
4. يطبق مجمع سونلغاز " وهران " كل الإجراءات القانونية و المحاسبية الخاصة بالتجميع والإفصاح الواردة في النظام المحاسبي المالي الجزائري و القانون التجاري وكذا الطرق المحاسبية عند إعداده للقوائم المالية المجمعة.

**4. مبررات إختيار البحث :** إن مبررات إختيار الموضوع تتمثل في :

**أسباب موضوعية :** متمثلة في محاولة شرح تأثير النظام المحاسبي المالي على جودة الإفصاح للحسابات المجمعة،بإضافة إلى التعرف على موضوع الحسابات المجمعة، وتحديد معاييرها الدولية لما لها من أهمية كبيرة في مجال المحاسبة بصفة عامة، والتجميع بصفة خاصة، خاصة مع تطور موضوع تكتل الشركات مع بعضها البعض من جهة، وتبني الدولة الجزائرية لـ **SCF** مستمد مبادئه من المعايير المحاسبية الدولية، وإهتمامها بموضوع إدماج الشركات من جهة أخرى.

- ✓ تزايد الحاجة إلى البحث في هذا الموضوع لتزايد عدد المجمعات على الصعيد الوطني.

**أسباب ذاتية :**

- ✓ الإسهام في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه المواضيع؛
- ✓ ميول ذاتية لدى الباحث ورغبة في التحكم في هذا الموضوع.

**5. أهداف الدراسة و أهميتها :** يهدف البحث إلى :

- ✓ تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة الإفصاح للحسابات المجمعة؛
- ✓ توضيح الإجراءات العامة التي تمكن من القيام بعمليات التجميع؛
- ✓ محاولة وضع مجموعة إجراءات للتحكم في عملية التجميع؛
- ✓ محاولة شرح موضوع المجمعات وماله من أهمية على مستوى الإقتصاديات؛
- ✓ ترسيخ المعرفة النظرية و التطبيقية لكيفية إعداد القوائم المالية المدمجة.

**6. أهمية البحث :**

تتجلى في إبراز مصطلح مجمع الشركات، وتحديد أثر تطبيق التجميع وفق **SCF** على نتائج الإفصاح بتطبيقه على مجمع سونلغاز، والذي تعتبر من المعايير الحديثة نسبيا، والشائكة التي يسعى جـل طـلبـة الإختصاص معرفتها، بالاظافة إلى كون الظاهرة تمس من أبرز المجمعات على مستوى الإقتصاد الوطني ؛ كما تتمثل أهمية الدراسة في كونها من

أوائل الدراسات التي تتناول موضوع تأثير معايير المحاسبة الدولية على جودة الإفصاح للحسابات المجمعة في الجزائر، ونسبة تطبيق المعايير المؤثرة على الإفصاح عند إعداد القوائم المالية المجمعة وفق **SCF**، وذلك نتيجة للمكانة التي تحتلها المجمعات في الحياة الإقتصادية.

**7. حدود الدراسة :**

**الحدود المكانية :** تم حصر الدراسة في مجمع سونلغاز، حيث إرتئينا أن تكون الدراسة داخل المجمع للتعرف أكثر على واقع المحيط الذي نعيش فيه، بالإضافة إلى سهولة التعامل.

**الحدود الزمانية :** تمثلت في الفترة الممتدة من سنة 2016 إلى 2017 وهذا للوقوف على تأثير تجميع القوائم المالية على جودة الإفصاح و المردودية للمجمع.

**8. منهج البحث وأدواته :**

لمعالجة الإشكالية محل البحث معالجة علمية وموضوعية، سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال إستعمال بعض أدوات جمع المعلومات كالملاحضة، المقابلة و الوثائق، كما قمنا بدراسة الحالة للتعرف من خلاله على كيفية إعداد القوائم المالية والإجراءات العملية والصعوبات التي لا يمكن معرفتها إلا عند الممارسة.

**9. الدراسات السابقة :**

**1. دراسة طيب مداني بعنوان : القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية،** هدفت هذه الداسة إلى إبراز أهم ما جاء به المعايير المحاسبية الدولية، المتعلقة بالتجميع وتقديم النصوص القانونية الجزائرية، كما قام الباحث بتقديم الأسس والقواعد التي تحكم إعداد القوائم المالية المجمعة في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. ومن خلال الدراسة بمجمع **ENSP** بين الباحث أهم مراحل وخطوات لتجميع بالمؤسسة. كما تمثل أهم نقاط الإلتقاء بين هذا البحث وبحثنا في محاولة دراسة القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية و **SCF**. أما بالنسبة لنقاط الإختلاف فتمثل في عدم إعتماد كل طرق التجميع لأن دراستنا إختصرت في طريقة واحدة وهي التكامل الشامل.

**2. دراسة أمال أوماطة فريال بعنوان : تقنية تجميع الحسابات، حالة الشركة القابضة سونطراك خدمات بترولية،** تمثلت الدراسة في إبراز قدرة مجمع سوناطراك على تكييف التقنيات المحاسبية العالمية للتجميع في ظل نقل النصوص المعالجة لعملية إقامة الحسابات المجمعة، ومن خلال أربعة فصول سعى الباحث إلى معرفة مدى تحكم مؤسسة سوناطراك في إعداد القوائم المالية المجمعة حيث توصل الباحث إلى مشروع مستوى سوناطراك لإعداد قوائم مالية مجمعة تتماشى مع المبادئ المحاسبية المتفق عليها.

وتتمثل أهم نقاط الإلتقاء بين هذا البحث وبحثنا في تناول الدراسة في ظل النظام المحاسبي المالي، أما الإختلاف فتمثل في عدم تطرق البحث لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع وعدم الإعتماد على دراسة حالة في مؤسسات ضمن القطاع البترولي.

**3. دراسة شنوف حمزة بعنوان : قياس مدى إستجابة القوائم المالية المجمعة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، وإنعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي،** تمثلت هذه الدراسة في محاولة إبراز ما مدى إستجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، قام الباحث بمحاولة تقييمة مدى إستجابة، وتوافق قوانين وتعليمات النظام المحاسبي المالي لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية. حيث توصل إلى وجود أثر ذو دلالة على مؤشرات النسب المالية المدروسة خلال الدراسة.

وتتمثل أهم نقاط الإلتقاء بين هذا البحث وبحثنا في سيرورة عملية التجميع والحسابات المجمعة في الجزائر أما أهم نقاط الإختلاف فتتمثل في إختلاف المؤسسة محل الدراسة.

**4. صعوبات الدراسة :**

يمكن حصر الصعوبات التي واجهتنا أثناء إعداد هذا العمل فيما يلي :

- ✓ إنعدام المعلومات الخاصة بالشركات التابعة على مستوى الشركة المتربص فيها، مما ألزم علينا التنقل بين تلك الشركات للحصول على المعلومات الازمة.
- ✓ عدم توفر مراجع بالشكل اللازم يتطرق فحوى موضوعها حول الحسابات المجمعة.

**5. هيكلة البحث :**

قصد الإلمام بأهم الجوانب الرئيسية للدراسة، وقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار الفرضيات الموضوعة، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول،فصليين نظريين، وآخر تطبيقي كما يلي :

**الفصل الأول :** تم تقسيم هذا الجزء إلى ثلاث مباحث، فالمبحث الأول تم من خلاله التطرق إلى التأصيل النظري لتجميع، حيث تم عرض مفهوم التجميع، وإجراءاته وأهم النظريات المفسرة له، أم المبحث الثاني تم حصره في الإطار التشريعي للتجميع، القوائم المالية المجمعة، والمعايير الدولية الخاصة بالتجميع، وبالنسبة للمبحث الأخير خصص إلى تقديم الإفصاح حيث قمنا بتعريفه وذكر أهميته وأثر عملية التجميع على المعايير المحاسبية الدولية.

**الفصل الثاني** : تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، فقد تم التطرق في المبحث الأول عرض مفهوم المجمع، هيكلة المجمعات، وتحديد معدل الرقابة ونسبة المصلحة، أما المبحث الثاني فقد تناول إجراءات ومراحل إعداد الحسابات المجمعة، وفي المبحث الأخير تم عرض أهم الطرق التطبيقية لإعداد القوائم المالية المدمجة والمعالجات المحاسبية التي يجب إجرائها على مختلف القوائم المالية للمؤسسات المكونة للمجمع.

**الفصل الثالث :** وقمنا فيه بدراسة تطبيقية لقياس أثر تجميع القوائم المالية وفق SCF على جودة الإفصاح لمجمع سونلغاز، وقد تم تقسيمه إلى مبحث أول تم فيه التطرق إلى تقديم عام لمؤسسة سونلغاز، أما المبحث الثاني تم فيه التطرق إلى الطرق و الادوات المستخدمة في هذا المبحث، أما المبحث الثالث تطرقنا إلى إعداد القوائم المالية المجمع لمديرية توزيع الكهرباء والغاز ناحية الغرب.

# الفصل الأول

# التجميع في ظل المبادئ و المعايير المحاسبية و علاقته بجودة الإفصاح

**تمهيـــــــــد**

تعد المعالجة المحاسبية لعملية تجميع القوائم المالية من أكثر المواضيع المحاسبية تعقيدا، إلا أنها في نفس الوقت من أكثر المواضيع أهمية والأكثر تشبعا، بغض النظر عن طريقة تجميعها.

أصدر مجلس المحاسبة الدولية مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية الجديدة والمتمثلة في المعيار رقم **(IAS27)** القوائم المالية المنفصلة، والمعيار رقم **(IAS28)** الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع ألمشتركة ومعايير الإبلاغ المالي الجديدة المعيار رقم **(IFRS10)** القوائم المالية ألموحدة والمعيار رقم **(IFRS11)** الترتيبات ألمشتركة ورقم **(IFRS12)** الإفصاح عن المصالح في المِؤسسات الأخرى.

كما أن إنشغالات المستخدمين للمعلومات المالية لا تكمن في سهولة الحصول عليها فحسب بل تتعدى إلى جودة تلك المعلومات التي يتلقوها وما يميزها بالملائمة والموثوقية، كما أن استخدام القوائم المالية المجمعة لعرض المعلومات، يعتبر من أنسب الطرق المستخدمة وخصوصا عن إعدادها وفق المعايير المحاسبية الدولية، وتكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير درجة عالية من الشفافية وخاصة باحترام الأحكام التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالإفصاح المحاسبي.

لهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى القوائم المالية المجمعة وما يقابلها من المعايير المحاسبية الدولية، قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : التأصيل النظري للتجميع

المبحث الثاني : القوائم المالية المجمعة وفق **SCF**

المبحث الثالث : تقديم جودة الإفصاح

## المبحث الأول : التأصيل النظري للتجميع

إنتشر في الآونة الأخيرة بروز ظاهرة مجمع الشركات والذي حظي بأهمية كبيرة من الهيئات المحاسبية، حيث تنجز عن أعماله تجميع قوائم المالية، والتي تكون محور هذا المبحث الذي تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب بحيث خصصنا المطلب الأول للتعريف بالتجميع وأهدافه، أما المطلب الثاني فتطرقنا فيه إلى إجراءات تجميع القوائم المالية، وفي المطلب الأخير قمنا بتوضيح النظريات المفسرة للتجميع.

## المطلب الأول : مفاهيم عامة حول التجميع

### الفرع الأول : تعريف التجميع

إن النظر لبعض المفاهيم الأساسية حول تجميع الحسابات يقودنا لفهم هذا الموضوع بشكل دقيق وعليه يتم في هذا الجزء التطرق إلى بعض المفاهيم حول هذا الموضوع :

يعرفه **Peyrard jasette et autre بيارد جاست وآخرون** تجميع الحسابات "ما هي إلا ملخص لدفتر من الحسابات لتلك الشركات ذات الصلة ماليا"[1].

وحسب **Evelyn Gurfein ايفلين غولتين** فيعرفها على" أنها العمل على إنشاء حسابات فردية للمجمع ككل من أجل تقدير أفضل للواقع الاقتصادي[2]".

وفي تعريف أخر يقصد به "تجميع الحسابات السنوية لعدة شركات من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها إقتصاديا وماليا، بهدف إعطاء صورة صادقة وكاملة للحالة المالية للمجمع[3] ".

أما المشرع الجزائري فعرفه في المادة 732 مكرر 4 يقصد بالحسابات المجمعة " تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات، وكأنها تشكل نفس الوحدة، وتخضع لنفس قواعد التقييم، المرائية، المصداقية، النشر والتي خضعت لها الحسابات السنوية الفردية."

من خلال التعاريف السابقة نستنتج ما يلي :

تجميع الحسابات تقنية محاسبة تساعد على عرض إجمالي العمليات التي تربط بين الشركة الأم والشركات التابعة لها في شكل قائمة مالية واحدة، من أجل تقديم الوضعية المالية ونتائج المجمع ككل في شكل معلوماتي يمتاز بالمصداقية التامة.

### الفرع الثاني : لمحة تاريخية عن التجميع[4]

#### 1. *الولايات المتحدة* الأمريكية :

أسست سنة 1832 أول شركة قابضة أمريكية، وفي بداية القرن 19 ظهرت أول حسابات مالية مجمعة رغم عدم وجود قواعد قانونية تفرض ذلك، بحيث قامت مجموعة من

---

[1] Peyrard Josette, Avennal Jean et Peyrard Max, **Analyse Financière Normes Française Et Internationales IAS/IFRS,** 9ém Edition, Vuibert, Paris, 2006, p129.

[2] Evelyne Grufein, **Comptes Consolides : IAS/IFRS et Conversion Monétaire**, Edition D'organisation, Paris 2006 ,P.XV.

[3] Tayab Litouni, **comptabilité Des Sociétés,** Edition Berti, Alger, 2003, p.61.

[4] الطيب مداني، القوائم **المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCFومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة ورقلة، 2013، ص61.

خبراء المحاسبة المركبة بسد هذا الفراغ الذي كانت تعاني منه الحسابات الفردية، وفي سنة 1915 قامت معظم المؤسسات المهنية بإحلال حسابات مجمعة محل الحسابات الفردية وحتى سنة 1929 هذا النوع من المعلومات لم يكن مستندا على قواعد. وفي سنة 1934 اسست لجنة القيم المنقولة وسرعة التسيب قدرة كبيرة على رتابة تجارة القيم المنقولة وأجبرت الشركة المسعرة في البورصة على نشر حساباتها المجمعة المتمثلة في البيانات المالية المجمعة.

**2. المملكة البريطانية المتحدة :**

بالرغم من نشر أول حسابات مجمعة من طرف مؤسسة نوبل للصناعات المحددة في سنة 1929، إلا انه لم تكن هناك قواعد رسمية تبين ذلك، فتطلب الحال انتظار سنة 1930 لكي تقوم بورصة بإصدار إجراءات ترجع الحسابات المجمعة إجبارية بالنسبة للمؤسسات المسعرة في البورصة وبعدها جاء دور معهد الخبراء للمحاسبة بإنجلترا بنشر تعليمة رسمية : تخص إقامة الحسابات المجمعة وقام قانون الشركات التجارية بتحويل هذه التعليمة إلى نص إجباري.

**3. فرنسا :**

كان هناك تأخر ملحوظ لأن هذا الموضوع لم يأخذ بعين الاعتبار في قانون الشركات التجارية المؤرخ في سنة 1966، إلى أن جاء قانون 1985/01/03 الذي قام بمعالجة الحسابات المجمعة ويمكن الإشارة إلى المادة 248 من المرسوم المؤرخ في 23 مارس 1967 التي تطرقت إلى إمكانية تقديم الشركات الأم بالإضافة إلى الحسابات السنوية، حسابات مجمعة تظهر حالة الاصول والخصوم لشركات المجمع، هذه الحسابات المجمعة تكون مرفقة بملحق يشرح فيه الطرق المستعملة لإقامة هذه البيانات.

كما قامت لجنة عمليات البورصة سنة 1967 خصيصا للمؤسسات المسعرة فقط في البورصة بغرض نشر بيانات مجمعة سنة 1968 على الشركات التي تلجأ للادخار وذلك بنشر بيانات مجمعة مرفقة بملاحق اعلامية توضح كيفية اقامة البيانات المجمعة وأساليب التقييم المستعملة في غياب إطار قانوني يعرف كل هذا[1].

## الفرع الثالث : أهداف التجميع

يهدف معدي الحسابات المجمعة الى عرض هذا النوع من القوائم المالية نتيجة لعدة أسباب نذكر منها :

تقديم كامل للحسابات الدورية فيما يتصل بـ[2] :

[1] عروة رشيد، **الحسابات المجمعة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، العدد18، 2017، ص ص377- 378.

[2] Evlyne Josette, Op.cit., p.XV.

- ✓ اعادة تقيم نشاط الشركة وشركاتها التابعة؛
- ✓ تقديم حالة الاصول الحقيقية؛
- ✓ اعطاء صورة حقيقية للمجموعة الاقتصادية.

أما القانون الجزائري فيحدد اهدافها نص الماد ة 732 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري،[1]إن الهدف من التجميع هو اظهار ذمة المجمع ككل، ووضعيته المالية ونتائجه كما لو أنها وحدة واحدة وهذا ما يثبته ايضا نص الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009[2] والتي نصت " تهدف الحسابات المدمجة الى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق المر بكيان واحد".

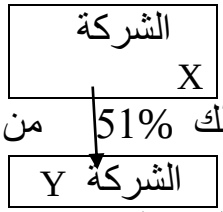
من خلال ما سبق يمكن القول أنه لا يعني تجميع الحسابات إنشاء الوثائق اللازمة (الميزانية وجدول حسابات النتائج...) للمجمع ككل ولكن الهدف منه هو :

- ✓ الكشف عن الوزن الاقتصادي للمجمع؛
- ✓ القضاء على تأثير العلاقات الداخلية للمجمع؛
- ✓ الكشف عن جزء من الشركة الام في المجمع وشركائها الأقليات؛
- ✓ تحليل نتائج المجمع كمقارنة شخصية للأطراف المعنية.

## المطلب الثاني : إجراءات تجميع القوائم المالية المجمعة

إعداد القوائم المالية المجمعة يقع على عاتق محاسب الشركة الأم والذي يقوم بتحضيرها من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة الأم والشركة التابعة، قد تحتاج هذه الأخيرة إلى معلومات إضافية كما أنها لا تتوفر في القوائم المالية للشركتين، مثل العمليات المالية المتبادلة بين الشركتين [3].

**الشكل رقم : (1. 1) العمليات المتبادلة بين الشركتين**




**المصدر :** أحمد بسيوني شحاتة، محمود السيد سليمان، **المحاسبة المالية المتقدمة**، ط1، مصر، 2000، ص11

الشركة (X) الشركة الأم تملك أغلبية الأصوات لمساهمي الشركة (y)الشركة التابعة وبذلك تسيطر X على Yوتبنا علاقة تبعية رغم ذلك تظل كل من منهما شركة مستقلة ماديا وقانونيا

[1] الأمانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، الأمر رقم 75 – 59، الجزائر، 26 سبتمبر 1975، ص222.
[2] الإدارة العامة للتحرير، **الجريدة الرسمية الجزائرية**، الجزائر، العدد25 ،19مارس2009، ص15.
[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية : الجوانب النظرية والعلمية**، ط2، الأردن 2009 ص 463.

(وحدة محاسبية مستقلة) تعد كل منها قوائمها المالية المستقلة رغم ذلك فالتبعية تعني أن الشركتين أصبحتا من الناحية القانونية وحدة إقتصادية تديرها الشركة الأم (تملك سلطة فعلية لإتخاذ القرارات للشركتين) في هذه الحالية تعد (X) قوائم مالية مجمعة ومنفصلة.

1. **إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة تتمثل في الأتي** [1]:

1.1 أن تقوم كل شركة من الشركات المندمجة بإعداد قائمتها المستقلة (بأصولها والتزاماتها) بتاريخ التملك؛

2.1 تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم لهذه الغاية يطلق عليها ورقة عمل warning papier يتخذ الشكل التالي كما هو موضح أدناه؛

3.1 إستبعاد الحسابات المزدوجة (الحسابات المتقابلة) من القوائم المالية بمعنى يتم :

- ✓ استبعاد بند الإستثمارات في الشركة التابعة من جانب أصول الشركة القابضة*؛
- ✓ مقابل حقوق المساهمين من قائمة المركز المالي لشركة التابعة.

4.1 أما كيفية استبعاد الحسابات المتقابلة فيتم بواسطة قيود تسوية واستبعاد تسجيل في أوراق العمل خارج دفاتر الشركة القابضة؛

- ✓ تسوية وإظهار الفروق بين القيم الدفترية والقيم العادلة الأصول والتزامات الشركة التابعة بحيث تظهر تلك الأصول والالتزامات في القوائم المالية المجمعة بقيمتها العادلة؛
- ✓ وإذا وجد اختلاف بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة ووجود شهرة موجبة أو سالبة فلا بد من إظهار الفروق في عمود التسويات في ورقة العمل. "أي تعديل قيم الأصول والالتزامات بالفروق لتظهر في عمود الأرقام المجمعة بالقيم العادلة، وبما يفيد أن ما يظهر في عمود الأرقام المجمعة لكل الشركة القابضة والقيمة العادلة لنفس البند لدى الشركة التابعة"؛
- ✓ أما الشهرة الموجبة فتظهر قيمتها بالطرف المدين من عمود التسويات ليتم الإفصاح عنها في الأرقام المجمعة ببند مستقل. أما الشهرة السالبة فيتم الاعتراف بها كدخل في بيان الدخل المجمعة في الفترة التي حدثت فيها عملية التملك.

5.1 إذا لم تمتلك الشركة الأم كامل صافي أصول الشركة التابعة فهذا يعني ان هناك فئتين تشتركان في امتلاك الشركة التابعة هما : الشركة الأم الأصلية وأقلية المساهمين وبالتالي لا بد من إظهار حقوق الأقلية؛

6.1 ثم تقوم بجمع العناصر المتشابهة من أصول والتزامات الشركتين المندمجين؛

وبما يفيد ان نتائج القوائم المالية المجمعة سوف يختلف عن نتائج جمع القوائم المالية المستقلة للشركات المندمجة بسبب ما تم استبعاده.

---

[1] خليل عواد ابو حشيش، **المحاسبة المتقدمة**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص ص8- 84.

* هي شركة مالية لا تنتج سلعا ولا خدمات بنفسها، بل تملك و تسير مساهمات في شركات تابعة لها، بهدف مراقبة النشاط أو إعطاء فائض قيمة.

يوجد حالات لا يتم فيها إعدادا القوائم المالية المجمعة[1] :

- ✓ أن يكون القصد من سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة مؤقتا، كأن يكون القصد من شرائها وإعادة بيعها في المستقبل القريب؛
- ✓ أن تعمل الشركة التابعة في ظل قيود مشددة طويلة الأجل بصورة جوهرية على قدرتها في تحويل الأموال للشركة الأم.

**2. ورقة العمل :**

حيث يتم تجميع القوائم المالية من خلال ورقة العمل وتسمى أيضا الورقة التمهيدية، تتألف من ستة خانات لأغراض تجميع القوائم المالية، فالخانة الأولى تتضمن البيان أو بنود القوائم المالية والخانة الثانية والثالثة تتضمن مبالغ بنود القوائم المالية للشركات، الخانة الرابعة والخامسة تمثل التسويات وتتكون من طرفان طرف مدين وطرف دائن.

والخانة السادسة تمثل المبالغ الموحدة المجمعة. كما تبين في الشكل التالي[2] :

**الجدول رقم (1.1) : ورقة العمل (الورقة التمهيدية)**

| البيان | المبالغ | | التسويات و الاستبعادات | | المبالغ المجمعة |
|---|---|---|---|---|---|
| | الشركة الأم | الشركة المندمجة | مدين | دائن | |
| | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... |

**المصدر:** طلال الكسار، **المحاسبة المتقدمة : بين النظرية والتطبيق**، دار اليازوري، الأردن، 2012، ص205.

المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو التجميع الجبري لحسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة بين المساهمة المباشرة والمساهمة غير المباشرة والتي تحسب عن طريق معدل الفائدة.

- ✓ إقصاء مبلغ سندات المساهمة كليا من الحسابات المجمعة؛
- ✓ إقصاء العمليات الداخلية التي جرت بين الشركة الأم والتابعة، مثل الشراء والبيع، الحقوق والديون، وهذا حسب معدل الفائدة المحسوب من خلال هيكل المجمع؛
- ✓ تجانس طرق المحاسبة المستعملة بين الشركة الأم والشركات التابعة والتي تقضي باستعمال طرق الشركة الأم؛

[1] نفسه.

[2] طلال الكسار، **المحاسبة المتقدمة : بين النظرية والتطبيق**، دار اليازوري، الأردن، 2012، ص 205.

- ✓ الأخذ بالحسبان أثناء إجراء عمليات التجانس للطرق المستخدمة والإقصاء للعمليات التبادلية، والفروق المؤقتة الناتجة من هذه العمليات والتي تعالج بواسطة الضرائب المؤجلة؛
- ✓ تحديد الإحتياطات المجمعة والنسبة المجمعة والتي هي لصالح الشركة الأم؛
- ✓ الكشف عن الوزن الإقتصادي للمجمع؛
- ✓ القضاء على تأثير العلاقات الداخلية للمجمع؛
- ✓ الكشف عن جزء من الشركة الأم في المجمع وشركائها الأقليات؛
- ✓ تحليل نتائج المجمع كمقارنة شخصية للأطراف المعنية.

**الشكل رقم : (1. 2) : الإجراءات الخاصة بعملية التجميع**

**Source :** Franç les Comptes Consolidés ,5énédition, Par

## المطلب الثالث : النظريات المفسر لعمليات التجميع

هناك مجموعة من النظريات حاولت تقديم بعض المشاكل العالقة في مسائل التجميع منها ما هو كلاسيكي ومنها ما هو حديث نعرض منها ما يلي :

### 1 . نظرية الملكية[1] :

مفادها أن التجميع هو في خدمة مصالح ملاك الشركة الام (المساهمين)، حيث تهدف إلى إعلامهم بالتفصيل ملهم وما عليهم (مستحقات وديون)، ويفضلون اصحاب هذه النظرية طريقة التكامل (الإندماج الكامل) أو الإندماج النسبي، اي كل ما لم يتم الإستحواذ عليه من طرف الملاك لا يجب إظهاره في القوائم المالية ألمجمعة فيتم تجاهل حصة ذوي القلية في كل من الميزانية ألمجمعة وحساب النتائج المجمع، وكذلك الحال بالنسبة لحصتهم التي لا تؤخذ في الحسبان في تحديد فارق التقييم وإلغاء النتائج المتأتية من داخل المجمع.

### 2. نظرية الشركة الأم[2] :

تعتمد هذه النظرية كسابقتها (نظرية الملكية) على نفس المبادئ، أي أن التجميع يخدم بأدرجة الأولى مساهمي الشركة الأم غير أنها لم تتجاهل وجود الأقلية، وتعتبر القوائم المالية كأنها قوائم مالية محسنة للشركة الأم حيث تسمح بإعطاء نظرة شاملة على ممتلكاتها دون تجاهل حقوق ذوي الأقلية* ويتم اعتبارها ديون وهذا في جانب الميزانية، أما الحصة المستحوذ عليها من قبل الأقلية فيتم عرضها كالتكاليف تستبعد للحصول على نتيجة خاصة بالشركة الأم.

### 3. نظرية توسيع او امتداد الشركة الأم[3] :

هي نظرية قائمة على الإختلافات الموجودة في حصص الأقلية بالمقارنة مع الملاك أو المساهمين (les Bailleurs De Fonds)، حيث تعترف هذه النظرية بأن الأقلية يتمتعون بخصائص المساهمين إلا أن المصالح تختلف ما بين الأقلية والأكثرية.

### 4. نظرية الكيان الإقتصادي[4] :

---

[1] Philippe Touron et Outres, **Consolidation Vers une Réforme de Modèle Comptable**, La Revue Française de La Comptabilité, N°402, Paris, 2007, p 38

[2] Idem

*هي ذلك الجزء من الأرباح أو الخسائر ومن صافي الأصول للشركة التابعة والتي تعود لحقوق الملكية التي لا تمتلكها الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق إحدى الشركات التابعة لها.

[3] Ibid., pp. 25 -27.

[4] Idem

** نقول أنه تم إتخاذ قرار ما بأغلبية عادية عندما يؤيده النصف من بين الحاضرين و المشاركين في عملية التصويت.

تعتبر هذه النظرية من النظريات الحديثة مقارنة بالنظريات السابقة، حيث يعتمد التحليل الحديث للمجمع و التجميع على فكرة تجاوز إطار الشركة و تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، و بالتالي التوجه أو الإنتقال الى فكرة الكيان الاقتصادي و التي مفادها ان القوائم المالية المجمعة تخص مجموعة تضم صنفين من الملاك (ذوي الاكثرية و ذوي الاقلية)، ففـي هذا الاطـــار ان تجـميع القوائـم المـالية يخالف مبدأ الملكية للأكثرية، و يحاول معالجة حصص المساهمين بنفس الطريقة، اي دون تميز فئة المساهمين و فئة أخرى بمعنى أنها تحاول إعلام كل الأطراف المشاركة، إلا انه و في ظل هذه النظرية التي تمكنت من الفصل في تصنيف حصص ذوي الاقلية في الميزانية مقارنة بحصص ذوي الأكثرية* ( رؤوس الاموال الخاصة للمجموعة المجمعة) و ايضا في حسابات النتائج التي يتم فيه اضافة حصة ذوي الاقلية لحصة ذوي الاكثرية (نتيجة حصة المجمع) للوصول الى نتيجة المجموعة.

## المبحث الثاني : القوائم المالية المجمعة وفق SCF

يعتبر التجميع المحاسبي من أهم المسائل المحاسبية التي تواجه المؤسسات الأم و المؤسسات الفروع أو التابعة لتحضير قوائمها المالية المجمعة، وهذا نظرا للغموض الذي

ينتاب الكثير من المفاهيم والتعقيد في تحديد مفهوم التجميع ومحيط التجميع *والطريقة الملائمة للتجميع التي تخدم مصالح الكيان ككل من ذوي الأقلية أو ذوي الأكثرية**، فضلا عن المشاكل التي تنتج عند تغير نسب المساهمة على طريقة التجميع المستعملة، ولذا حاولت الكثير من النظريات إيجاد الحلول لهذه المشاكل، إلى جانب المعايير المحاسبية IAS والإبلاغ المالي الدولي IFRS الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي SCF.

## المطلب الأول : الإطار التشريعي للقوائم المالية المجمعة وفق SCF

لقد تم التطرق إلى الحسابات المجمعة في ظل النظام المحاسبي المالي بشكل موسع، وخصص له قسمين كاملين القسم الأول سمي بعمليات منجزة بصفة مشتركة أو حسابات الغير[1]، ويضم هذا القسم قسم فرعي خاص بالعمليات المشتركة تضم ثلاث مواد جاء سردها مرتبا على النحو التالي[2] :

جاء في نص المادة 131-1 إن العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي إتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط إقتصادي تحت المراقبة المشتركة، وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين، متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمتين، أما نص المادة 131-2 تنص على أنه عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير تكون أعباء ومنتجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء ومنتجات هذا المسير وكل واحد من الشركاء المساهمين الأخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتجات وأعباء.

أما بخصوص القسم الثاني يسمى بالإدماج " تجميع الكيانات " ينقسم بدوره إلى خمسة عناصر متمثلة في الحسابات المدمجة، إدماج الفروع، إدماج الكيانات المشتركة، فارق الإدماج الأول، الحسابات المركبة، ونوجز كل ما سبق فيما يلي :

1. **الحسابات المدمجة :** وينقسم جزء الحسابات المنجزة إلى ما يلي[3] :

* يقصد به مجمل المؤسسات التي ستجمع حساباتها في قوائم مالية موحد، ويتشكل من الشركة الأم والمؤسسات التي تمارس عليهم هذه الأخيرة رقابة مطلقة أو مشتركة، وتسمى هذه المؤسسات بالفروع.

**نقول أنه تم إتخاذ قرار ما بأغلبية عادية عندما يؤيده النصف من بين الحاضرين والمشاركين في عملية التصويت.

[1] الإدارة العامة للتحرير، **الجريدة الرسمية الجزائرية**، الجزائر، 25مارس2009، العدد19، ص15.

[2] نفسه.

[3] المرجع السابق، ص16.

1.1 **هدف إعداد القوائم المالية المجمعة :** من خلال نص المادة 132-1 والتي تنص على انه "تهدف الحسابات المدمجة الى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الامر بكيان واحد "

2.1 **الجهة المعنية بإعداد الحسابات المجمعة :** من خلال المادة 132-2 والتي أقرت بأنه " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتآلف من جميع تلك الكيانات "، أما المادة 132-3 تنص على أنه " يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرض بالكيان المدمج (الشركة الأم)، أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته.

3.1 **المؤسسات المعفية من إعداد الكشوف المجمعة :** لقد حدد المشرع الجزائري من خلال نص المادة 132-4 على أنه " يعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة اذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان أخر و إذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الاقل على 90% من حقوق التصويت، وقد أقر المشرع كذلك من خلال نص المادة 132-6 على أنه تبقى خارج مجال التطبيق عملية الدمج الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بطريقة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارس عليها الكيان المدمج.

4.1 **تعريف المراقبة** : وقد تم التطرق إلى تعريف المراقبة من خلال نص المادة 132-5 على انها كلما كانت سلطة توحيد السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته. ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية :

- ✓ الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛
- ✓ السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار إتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛
- ✓ سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛
- ✓ سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية لكيان بموجب القانون اساسي او بموجب عقد؛
- ✓ سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في إجتماعات هيئات تسيير الكيان.

2. **إدماج الفروع :** ويتم هذا الجزء من خلال نص المادة 132-7 بأنه تمج الكيانات المراقبة في إطار إعدادا حساباتها المدمجة، تبعا لطريقة التكامل الشامل تتمثل هذه الطريقة في كل من[1] :

[1] نفسه.

1.2 **إدماج الفروع على مستوى الميزانية :** الاخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذة بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج.

2.2 **إدماج الفروع على مستوى حساب النتائج :** إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع إستبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.

وتأخذ الكشوف المالية في الحسابات مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

أما حسب المادة 132-8 فإنه يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة الآتية :

- ✓ تحويل المنتجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات غير أنه لأسباب عملية الدمج. يرخص بإستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب؛
- ✓ تسجيل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الإستثمار الصافي.

3.2 **ملحق الكشوف المالية المدمجة :** وحسب نص المادة 132-10 فإنه يشمل ملحق الكشوف المالية المدمجة على جميع المعلومات ذات الاهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع التكون من الكيانات المندرجة في الادماج.

سيشمل كذلك جدولا لتغير محيط الإدماج يبن جميع التعديلات التي أثرت في هذا المحيط بفعل تغير النسبة المئوية ولمراقبة الكيانات السابق إدماجها وبفعل عمليات إقتناء سندات والتنازل عنها.[1]

3. **إدماج الكيانات المشاركة :** وينقسم جزء الكيانات المشاركة إلى :

1.3 **تعريف الكيان المشترك :** وقد عرف الكيان المشترك حسب نص المادة 132 - 11 الى المساهمات في الكيان المشترك، حيث أدرجه ضمن إطار اعداد الحسابات حسب طريقة المعادلة التي تتمثل على مستوى كل من :

1.1.3 **الأصل للميزانية المدمجة** : التي تنقسم أساسا إلى :

[1] المرجع السابق، ص17.

- ✓ إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة، ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات؛
- ✓ إحتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك.

2.1.3 **حسابات النتائج المدمج** : والتي تتضمن كل من :

- ✓ يقدم تحت عنوان خاص بحصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك؛
- ✓ الأخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

4. **فارق الإدماج الأول :** قام المشرع من خلال هذا العنصر بسرد ست مواد نوجزها فيما يلي[1] :

تنص المادة 132 -13 يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الادماج بالفرق

بين :

- ✓ تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الاصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات؛
- ✓ والحصة غير المعاد تقيمها لرؤوس الاموال الخاصة التابعة لهذا الكيان، والتي تقود إلى الشركة المالكة، بما في ذلك حصة نتيجة السنة الالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الادماج.

تنص المادة 132 -14 يتركب فارق الادماج الاول الايجابي على العموم على عنصرين اثنين يكون موضوع معالجة محاسبة مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة ويتمثل في :

1.4 **فارق التقييم** : هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ إقتناء السندات.

- ✓ Good Will، وهو عبارة عن فائض فارق الإدماج، والذي يمكن الحاقه بعناصر الاصل القابلة للتحديد و الذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

وعندما لا يأتي فارق الإدماج الاول بين مختلف مكوناته يكون من القبول، على سبيل التبسيط ادراجه بمبلغه الكامل في باب " Good Will"؛

تنص المادة 132-15 في إطار اي عملية إدماج :

- ✓ تنسب فوارق التقييم الى عناصر الاصول المعنية القابلة للتحديد الى غاية ارجاع هذه الاصول الى قيمتها الحقيقية المحددة في تاريخ الاقتناء؛

[1] نفسه.

- ✓ يسجل Good Will في الاصل غير الجاري للميزانية تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل، إذا كان الفارق إيجابيا، وفي شكل تخفيض الاصل إذا كان الفارق سلبيا.

كما تنص المادة 132-16 تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الايجابي مع القيمة الاقتصادية (او القيمة النفعية) للعناصر غير المادية التي يشكلها هذا الفارق ومن المحتمل اثبات اي خسارة في قيمة فارق الاقتناء عند الاقتناء لإرجاع مبلغ هذا الفارق الى قيمته الاقتصادية. وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس؛

وتنص المادة 132-17 يدرج Good Will في الحسابات اي في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله وذلك كما يلي[1] :

- ✓ عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة يدرج في الحسابات في شكل منتج، عند تاريخ حدوث تلك الخسائر او النفقات؛
- ✓ عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة اقتنائها فإنه يدرج في الحسابات المنتوجات على مدى المدة المنفعة القابلة لهذه الأصول؛
- ✓ عندما لا يمكن الحاقه لا بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات؛

أما المادة 132-18 تنص على أن أي تفسيرات عن معالجة الفارق الذكورة أعلاه يجب أن تقدم في ملحق الحسابات المدمجة.

5. **الحسابات المركبة :** وينقسم جزء الحسابات المركبة الى[2] :

1.5 **تعريف الحسابات المركبة** : فحسب نص المادة 132-19 تعرف على انها " الكيانات التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ قرارات واقعها غير واقعة في الاقليم الوطني، دون ان تكون بينها روابط قانونية".
يخضع اعداد وتقيم حسابات مركبة للقواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الاحكام الناجمة عن خصوصية الحسابات المرتبطة بعدم وجود روابط مساهمة في رأس المال.

2.5 **حالات إعداد الحسابات المركبة**[3] : طبقا لنص المادة 132-22 تعد مقاييس الوحدة والتماسك التي تبرر اعداد وتقديم حسابات مركبة متوفرة في الحالات الآتية على الخصوص :

---

[1] المرجع السابق، ص ص 17.18
[2] نفسه، ص 18
[3] نفسه.

- ✓ كيانات يسيرها شخص معنوي واحد، او نفس مجموعة اشخاص مصالح مشتركة؛
- ✓ كيانات تنتمي الى قطاعات التعاونيات أو التعاضد، وتشكل مجموعة متجانسة ذات قيادة استراتيجية مشتركة؛
- ✓ كيانات هي جزء من مجموع بعينه غير ملحق قانونيا بالشركة المشرفة (او المشرفة الفرعية) ولكن لها نفس النشاط تابعة لنفس السلطة؛
- ✓ كيانات ترتبط فيما بينها هياكل مشتركة او علاقات تعاقدية واسعة بما فيه الكفاية لينشأ عنها سلوك إقتصادي منسق في الزمن؛
- ✓ كيانات ترتبط فيما بينها باتفاق تقاسم النتيجة (أو أي إتفاقية آخرى) ملزم بما فيه الكفاية، وكامل لكي يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها ولعملياتها منه للحسابات الشخصية لكل واحدة منها.

## المطلب الثاني : المعايير المحاسبية والإبلاغ المالية لمعالجة التجميع

من بين أهم المعايير التي تم نشرها من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية ( IAS) سنة 2011، نجد المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 10 (IFRS10) المتمثل في القوائم المالية المجمعة، حيث أصدر هذا المعيار لإدراج بعض التحسينات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS27) القوائم المالية المجمعة والفردية، فأصبح هذا الخير يدعى بالقوائم المالية الفردية وعليه يمكننا تلخيص أهم المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بتجميع القـــوائم المـــــالـــية فيما يلي :

### الفرع الأول : المعايير المحاسبية الدولية IAS الخاصة بالتجميع

#### 1. المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS27)القوائم المالية المجمعة أو الفردية [1]

أصدر هذا المعيار سنة 1989 وتم اعادة صياغته سنة 1994 وتم مراجعته مرتين سنة 2008 و2010، حيث اهم تعديل أجري عليه هو تغير إسم المعيار فأصبح يسمى القوائم المالية الفردية، يتضمن هذا الخير القواعد المحاسبية والمعلومات الواجب تقديمها فيما يخص المساهمات في الشركات التابعة والحصص في المؤسسات المشتركة (co-entreprise)عندما تكون الشركة الم ملزمة على تقديم قوائم مالية منفصلة.

[1] Obret Robert, **Pratique Des Normes IAS/IFRS**, Edition Dunode, Paris, France, 2004, p196.

### 2. المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 (IAS28) المحاسبة عن المساهمات في شركات حليفة[1]

تم إصدار هذا المعيار سنة 1989 وتم مراجعته مرتين سنة 1998و2010 حيث ينص هذا المعيار على قواعد التسجيل المحاسبي للمساهمات في الشركات الحليفة أو الزميلة*، وأهم ما عالجه هذا المعيار التأثر البارز** في وضع السياسات المالية والعملياتية في المؤسسة المستثمر فيها، وكذا كيفية إستعمال طريقة تعديل السندات.

### 3. المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 (IAS31) المساهمات في المؤسسات المشتركة :

أصدر هذا المعيار سنة 1990 وتم مراجعته مرتين سنة 1998 وسنة 2011 وأدمجت أحكامه في المعيار IAS27.

## الفرع الثاني : المعايير الدولية للإبلاغ والتقارير المالية IFRS الخاصة بالتجميع :

### 1. المعيار الدولي للإبلاغ والتقارير المالية رقم (IFRS03) إندماج الأعمال:

أصدر هذا المعيار سنة 2004 ويهدف هذا المعيار إلى تبيان أو توضيح كيفية التقرير عن عمليات تجميع المؤسسات حيث يتطلب هذا المعيار إعتماد طريقة الشراء للمحاسبة عن تجميع المؤسسات[2]، وبالتالي فالمقتني يقوم بالإعتراف بالأصول والإلتزامات المتعلقة بالمؤسسة المشتركة (المدمجة) بقيمتها العادلة بتاريخ الإندماج.

### 2. المعيار الدولي للإبلاغ التقارير المالية (IFRS10) : القوائم المالية المجمعة

تم اصدار هذا المعيار سنة 2010 حيث يهدف الى اعداد مبادئ تحضير وعرض القوائم المالية المجمعة، إذا كانت الشركة تتحكم في كيان وأحد أو عدة كيانات.

### 3. المعيار الدولي للإبلاغ (IFRS11) : الشركات

تم إصدار هذا المعيار في إطار التعديلات التي قام بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية في مايو 2010، حيث يضمن هذا المعيار عقود الشراكة التي تمارس فيه شركة واحدة او أكثر السيطرة ألمشتركة اتسم هذا المعيار بالتخلي عن طريقة الاندماج النسبي للشركات الحليفة او ألزميلة والذي كان مسموحا به في إطار المعيار المحاسبي الدولي IAS31[3].

---

[1] Collection Les Cod RE, Cod IFRS, **Normes Et Interprètation**, 5eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2011, P265.

*هي الشركة التي يكون للمستثمر فيها نفوذ مؤثرو لكنها ليست شركة تابعة.

**هو القدرة على المشاركة في إتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة الرقابة (السيطرة) أو الرقابة المشتركة.

[2] Ibid., p.290.

[3] Philipe Touron Et Outres, Op.cit., p 38

### 4. المعيار الدولي (IFRS12) : المعلومات المتعلقة بالفوائد المملوكة في الكيانات الأخرى:

أصدر هذا المعيار سنة 2010، يتضمن المعلومات الواجب الإفصاح عنها يتعلق بكل من عقود الشراكة والشركات الحليفة او الزميلة وكذا الكيانات الهيكلة وغير المجمعة[1].

## المطلب الثالث : القوائم المالية المجمعة والمؤسسات الملزمة بإعداد ها

إذا تناولنا موضوع القوائم المالية المجمعة تجدر بنا الإشارة إلى التطرق لماهية القوائم المالية المجمعة من خلال تعريفيها .

### الفرع الأول : تعريف القوائم المالية المجمعة.

من خلال كتابه معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية : الجوانب النظرية العلمية، قام حميدات جمعة ومحمد أبو نصار بتعريف القوائم المالية المجمعة اعتمادا على معيار الإبلاغ المالي رقم (IFRS03) كما يلي :

"هي القوائم المالية لمجموعة شركات التي تبدو كأنها تخص مؤسسة اقتصادية واحدة "[2].

"هي قوائم فعلية تعد على مستوى المجموعة التي ترأسها شركة أم* تسيطر على شركة تابعة* أو أكثر، وذلك من منطلق أنها تمثل جميعا وحدة اقتصادية واحدة إلا أن كل منها يعتبر بمثابة وحدة محاسبية مستقلة "[3].

وعرفها طارق عبد العال حماد بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولي رقم (IASL27) كما يلي :

"القوائم المالية لمجموعة ما التي يتم إظهارها على أنها قوائم مالية لكيان اقتصادي واحد "[4].

---

[1] Pierre Schevin, Op. cit, p24.

[2] محمد أبو نصار، جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق مذكره، ص426.

* كيان له شركة تابعة أو اكثر.

**هي الشركة التي تراقبها شركة أخرى تسمى الشركة الأم.

[3] خديجة بقاص، **المعالجة المحاسبية لعمليات التوحيد والاندماج في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، الجزائر، 2014/2013، ص12.

[4] طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافق معها : حالات عملية محلولة**،ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص447.

أما الدكتورة هوام جمعة قامت بتعريف القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية كما يلي :

"تهدف الحسابات الموحدة إلى تقويم الممتلكات والوضعية المالية لحسابات النتيجة الخاصة بالمجمع كما لو تعلق الأمر لذمة واحدة. كل ذمة لها مقر النشاط الرئيسي في الإقليم الوطني وتراقب ذمة أو عدة ذمم لتنظر في كل سنة إلى قوائمها المالية الموحدة للمجموع المكون من هذه الذمم. تقـــــوم إدارة الشركة (الشركة الأم) المهيمنة على المجموعة الموحدة بإعداد ونشر البيانات الموحدة أو على عاتق الهيئات الإدارية، للمراقبة و القيادة[1].

من التعاريف السابقة يمكننا إستنتاج تعريف شامل للقوائم المالية المجمعة فهي: هي قوائم مالية فعلية تهدف إلى تقويم الممتلكات والوضعية المالية لنتيجة الأعمال لعدة كيانات باعتبارها تمثل كيان واحد، وتقوم بإعدادها الشركة الأم.

### 2. أنواع القوائم المالية المجمعة[2] :

بناء على نص المادة 120-1 من الجريدة الرسمية رقم 19 مارس 2009 المتضمن لقانون 11/07(النظام المحاسبي المالي) كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سويا إعداد قوائم المالية وقوائم مالية خاصة بالكيانات الصغرى كما يلي :

- ✓ **قائمة حصيلة المركز المالي المجمعة** : تتضمن تجميع أصول وخصوم وحقوق ملكية مع الأخذ في الحسبان العلاقات المتبادلة بين شركات المجموعة.
- ✓ **جدول حسابات النتائج المجمعة :** يتم من خلالها مقارنة إيرادات شركات المجموعة مع تكاليف الحصول على هذه الإيرادات والوصول إلى الصافي في المجموعة.
- ✓ **جدول سيولة الخزينة المجموعة** : توضح صافي التدفقات النقدية الداخلية والخارجية من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية لشركات المجموعة.
- ✓ **جدول تغير الأموا الخاصة :** هو عبارة عن قائمة مالية تقوم على تسوية الأموال الخاصة بين بداية الفترة و نهاية الفنرة، اضافة الى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزء من الأموال الخاصة،فهو يمثل التغير في حقوق المساهمين.
- ✓ **الملاحق :** يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة لقائمة المركز المالي ولحساب النتائج.

## الفرع الثاني : المؤسسات الملزمة بإعداد القوائم المالية المجمعة

[1] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة: وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010/2009، ص147.
[2] خديجة بقاص، مرجع سبق ذكره، ص 13

إن المعايير المحاسبية الدولية و معايير الابلاغ المالي IAS/IFRS، خاصة المعايير المباشرة المجمعةIAS27، IAS28 ، IFRS10، IFRS11، IFRS12، والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة لمختلف الدول، منها الجزائر فحسب SCF **المادة 34 من القانون رقم 11/07 والمؤرخ في 25 نوفمبر 2017** "كل شركة أم و الشركة التي تملك مساهمات في شركة شقيقة أو في شكل مشاريع موحدة أو مشتركة أو عقود مشـــتركة أو ترتيبات مشتركة، هي ملزمة بإعداد و عرض قوائم مالية موحدة أو مدمجة تضم كل من الشركة الأم و الشركات التابعة و المساهمات، وتخضع عملية الإعداد لهذه القوائم إلى نفس قواعد إعداد و عرض القوائم المالية المحددة في **IAS01** الخاص بتقديم و عرض القوائم المالية "[1].

وتتكون القوائم المالية في كل من القوائم المالية الأساسية المتمثلة في الميزانية جدول حسابات النتائج جدول التدفقات النقدية، جدول التغيرات في الأموال الخاصة، والملاحق التي تلعب دور القوائم المالية الأساسية.

## المبحث الثالث : جودة الإفصاح

إزداد الإهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح، لان العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من المعلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشرة، ومما لاشك في ان القصور في متطلبات الإفصاح يجعل البيانات و المعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة، وذلك نتيجة عدم إظهار البيانات و المعلومات التي تعبر عن الأوضاع الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية مما يؤدي الى فقدان الثقة في هذه المعلومات، وبالتالي فقدانها لأهم عناصرها وهي جودتها، الأمر الذي ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات والبيانات.

### المطلب الأول : تقديم جودة الإفصاح

1. **جودة الإفصاح :** تشير أدبيات الجودة **Qualité Literature** إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الإستخدام **Fitness For Use** ويؤكد هذا المفهوم على أهمية أخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات في معنى جودتها باعتبار أن المستخدم النهائي هو الفيصل في الحكم على مدى جودتها وموائمته، وعرفت جودة البيانات **Date Qualité** بأنها " البيانات الموائمة التي تناسب حاجة المستخدم النهائي" [2].

[1] الأمانة العامة للحكومة، مرجع سبق ذكره، ص6.

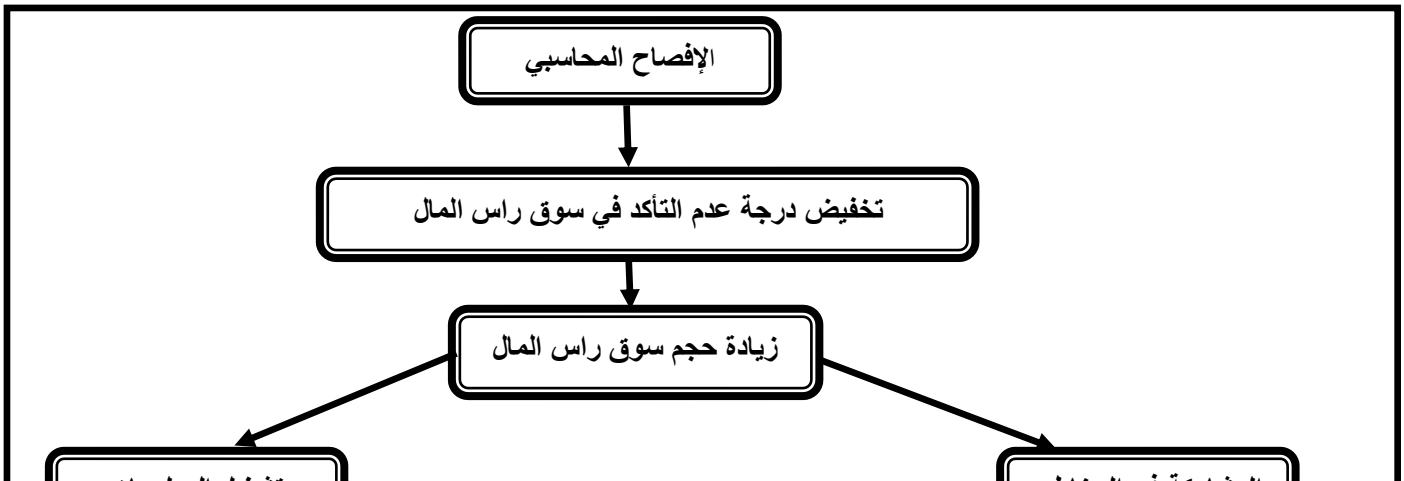
[2] عوض الله جعفر الحسين ابو بكر، **اهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم والتقانة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلد 12، 2012، ص 113.

"كما يقصد بها تلك الخصائص التي يجب ان تتسم بها المعلومات المحاسبية وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسئولين عند اعداد التقارير المالية في تقيم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق نظم معلومات محاسبية حديثة[1] **".**

2. **مفهوم الإفصاح :** عرفه بعض المنظرين على أنه " إعلام مستخدمي التقارير المالية بكل ما يساعدهم على إتخاذ قراراتهم الإقتصادية الرشيدة سواء كانت قرارات إستثمارية أو منح قروض أو تتعلق بالمعبئ الضريبي لكل شركة من الشركات المساهمة " وبشكل اشمل مع التركيز على خصائص المعلومات المفصح عنها وفي تعرف أخر الإفصاح " هو تنظيم وتقنين عرض وتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف المختلفة بطريقة مفهومة وبشكل وأسلوب ملائم وجيد مما يزيد من قيمة ومنفعة هذه المعلومات المحاسبية "[2]. ومن خلال التعاريف السابقة يمكن ان نقول بأن :
   - ✓ الإفصاح عبارة عن عملية اعلامية وتقوم على أساس الإعلان والنشر؛
   - ✓ إن موضوع هذه العملية معلومات محاسبية ملائمة وموثوق بها؛
   - ✓ إن هدف الافصاح توصيل هذه المعلومات الى كل من يستفيد منها.
3. **أهمية الإفصاح** :

إن أي قرار أياً كان وفي اي مجال ومن اي جهة يصدر لا يمكن إن يتم بمعزل عن البيئة المعلوماتية التي تحيطه، فان المعلومات هي المصدر الاساسي والأول لأي قرار يتخذ، وهناك علاقة طرديه بين كل من حجم المعلومات المتوفرة وملاءمتها ودقة القرار المتخذ، لذلك فان للمعلومات أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

**شكل رقم : (3.1) : أهمية الإفصاح المحاسبي**



**SOURCE** : François Colinete Et Simon Paoli, **Pratique Des Comptes Consolidés**, 5éme édition, Paris Dunod, 2008, p37.

4. **أنواع الإفصاح المحاسبي** : يمكن تقسيم الإفصاح كما يلي :

1.4 **الافصاح حسب كمية المعلومات التي يشمل عليها** [1]:

1.1.4 **الإفصاح الكامل :** هو مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير محسوس على قرارات مستخدميها، وهذا لا يعني عرض كافة التفاصيل بجزئياتها وإنما لا تزيد تكلفة المعلومة على العائد المتوقع منها، وان لا تكون متداخلة انما تشير الى الافصاح عن كل ما يحتاجه المستخدمون.

2.1.4 **الإفصاح الكافي** : يشير الى الحد الادنى الواجب اشهاره من المعلومات.

3.1.4 **الإفصاح العادل :** يشير الى تنوع المعلومات بحيث تغطي جميع احتياجات مستخدميها دون تحيز الى فيئه معينة.

2.4 **أنواع الافصاح حسب الجهة المستقبلة للإفصاح :**

1.2.4 **الإفصاح الوقائي (التقليدي)** : هو إفصاح موجه للمستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية، لذلك يتم التركيز على اعلى درجة ممكنة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها[2].

2.2.4 **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)** : ظهر نتيجة ازدياد أهمية الملائمة باعتبارها إحدى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية، فهذا الاتجاه لم يعد يركز على المعلومات التي تتمتع بدرجة كبيرة من الموضوعية وإنما يشمل ايضا

[1] عباس مهدي، الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص324

[2] محمد عبد الله مهدي، وليد زكريا صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المشورة على أسعار الأسهم (دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية **دراسات العلوم الإدارية**، الأردن، المجلد34، العدد2، 2007، ص ص26-263.

المعلومات الملائمة التي تتصف بدرجة كبيرة نسبيا من التقدير والاتجاه الشخصي، والتي تحتاج الى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في استخدامها، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية.

### 3.4 أنواع الافصاح : حسب تأثره بالتشريعات واللوائح المنظمة المعمول بها[1]:

1.3.4 **الإفصاح الإختياري :** هو الذي تتحكم به الادارة ويكون موافق لسلوكها فتفصح عن بعض المعلومات الغير اجبارية لتحسين صورة الشركة ورفع ثقة المستثمرين بالشركة وخاصة إذا كانت المعلومات عبارة عن انباء جيدة، فقد اثبتت الدراسات بان حجم الشركة أثر مباشر على مستوى الافصاح الاختياري.

2.3.4 **الإفصاح الإجباري :** هو القائم على تشريعات وتعليمات الاجهزة المعنية التي تجبر المؤسسات على الافصاح عن قدر من المعلومات كاف يمنع تضليل المستخدمين تجبر الشركات على الإفصاح لحماية حقوق المساهمين والدائنين بشكل خاص والذي بدوره يكفل تحقيق الاستغلال الامثل للموارد الاقتصادية وقد اثبتت الدراسات فعالية اصدار التعليمات الازمة[2].

### 5. أدوات الافصاح المحاسبي[3] :

هناك عدة معلومات يستخدمها المحاسبون لغرض المعلومات التي يرغبون بإيصالها الى من يحتاجها ويمكن توضيحها فيما يلي :

1.5 **القوائم المالية :** هي الأسلوب الأمثل لعرض المعلومات المحاسبية، وإعدادها وفق المبادئ المحاسبية، فقد أوصت المعايير المحاسبية بوجود الإفصاح عن هذه القوائم، وتشمل على :

1.1.5 **قائمة الدخل :** تبين نتائج اعمال المؤسسة عن فترة زمنية محددة وتقدم معلومات مهمة لمستخدميها كما تمثل مقياسا لكفاءة الإدارة وفعاليتها تتكون من بنود الإيرادات والمصروفات التي تعبر عن النشاط الأساسي للمنشاة. بالإضافة إلى الأنشطة الثانوية او الطارئة؛

2.1.5 **قائمة المركز المالي** : هي عبارة عن كشف او قائمة توضح الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشاة ومصادر الحصول عليها في لحظة زمنية معينة، من خلالها يمكن تقيم سيولة المنشاة ومرونتها المالية؛

---

[1] لطيف زيود، حسام فيطم، نغم احمد فؤاد مكية، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الإستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد29، العدد 1، ص180

[2] حمود حمدي، وآخرون، نفس المرجع السابق، ص39

[3] طارق عبد العال حماد، **دليل المستثمر الى بورصة الأوراق المالية**، كليوباترا للطباعة، القاهرة ،1998، ص 86

3.1.5 **قائمة حقوق الملكية :** تعرض قيمتها في نهاية فترة الميزانية، وقيمة التغيرات التي حدثت في حقوق ملكية المستثمرين خلال الفترة كما تقدم معلومات عن أسباب تغير حقوق المساهمين وعن الأرباح المحتجزة؛

**4.1.5 قائمة التدفقات النقدية** : تلخص مقبوضات ومدفوعات المنشاة عن نفس الفترة التي تغطيها قائمة الدخل فهي مصدر مهم للمعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان.

أدوات أخرى تعرض بعض البنود التي لا يمكن عرضها في القوائم المالية السابقة الذكر أبزها [1]:

- ✓ **إيضاحات مرفقة بالقوائم المالية** : هي ملاحظات هامشية توضع بين اقواس داخل القائمة تعطي معلومات غلبا لا يمكن تحويلها الى أرقام، مثل تفسر الطرق المحاسبية المعتمدة في اعداد القوائم المالية؛
- ✓ **تقرير مراجع الحسابات** : يتضمن رائي مدقق خارجي حول صدق تمثيل المعلومات الواردة في التقارير المالية للعمليات التي تمت في الشركة خلال فترة معينة؛
- ✓ **تقرير مجلس الإدارة :** يصف معلومات مالية وغير مالية تتركز حول أهداف المشروع والنشاط الحالي والمستقبلي له؛
- ✓ **جداول إحصائية وقوائم وتقارير متخصصة** : هي تكمل وتفسر القوائم المالية الأساسية وهي اقل أهمية منها والأمثلة عليها كثيرة منها[2] ؛
  - ✓ جدول تحليل الأصول والمصروفات؛
  - ✓ الاقرارات الضريبية التي تقدم لمصلحة الضرائب؛
  - ✓ تقارير متخصصة للقائمين على ادارة المشروع.

## المطلب الثاني : معايير الإفصاح ودورها في تحسين جودة المعلومة

أولت معايير المحاسبة الدولية عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح، وذلك بغرض زيادة جودة المعلومة حيث قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC التي سميت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار معايير خاصة بالإفصاح تمثلت في :

### الفرع الأول : المعايير المحاسبية الدولية

1. **تعريف المعايير المحاسبة الدولية :** إن أصل كلمة معيار تعود إلى الكلمة اللاتينية NORME والتي تستعمل بشكل عام للدلالة على قاعدة يتم الاستناد والرجوع اليها عند الحاجة كما تعرف على أنها

[1] محمد عباس حجازي، **المدخل الحديث في مبادئ المحاسبة**، نهضة مصر، القاهرة، 1998، ص16.
[2] .نفسه

نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توحيد وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق او مراجعة الحسابات[1].

**2. خصائص المعايير المحاسبية الدولية :**

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص أهمها :

- ✓ قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير وهو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة؛
- ✓ مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، اذ ان اهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به؛
- ✓ بل ما تمنعه، بالإضافة إلى أنها غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون او التنظيم[2].

## الفرع الثاني : عرض المعايير الدولية الخاصة بالإفصاح

**1. المعايير المحاسبية الدولية : نذكر منها :**

1.1 **عرض القوائم المالية (IAS1)** : يهدف لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة فقد اوضح مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها بحيث تكون مشتملة على مجموعة التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية كما يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية عرض البيانات المالية بطريقة تبين بشكل موثوق وملائم نتائج الأعمال والمركز المالي والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للمؤسسة[3].

2.1 **الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة (IAS24)** : أدى توسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات ببعضها البعض لتحقيق مصالح معينة، لها قواعد محاسبية تحكما وتحدد كيفية التعامل المحاسبي بينها، اضافة الى وجود الافصاح عن هذه العلاقات لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقا [4].

---

[1] حميدتي صالح، زلاسي رياض بوقفة علاء، **دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية**، الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،29-30 نوفمبر2010، ص2.

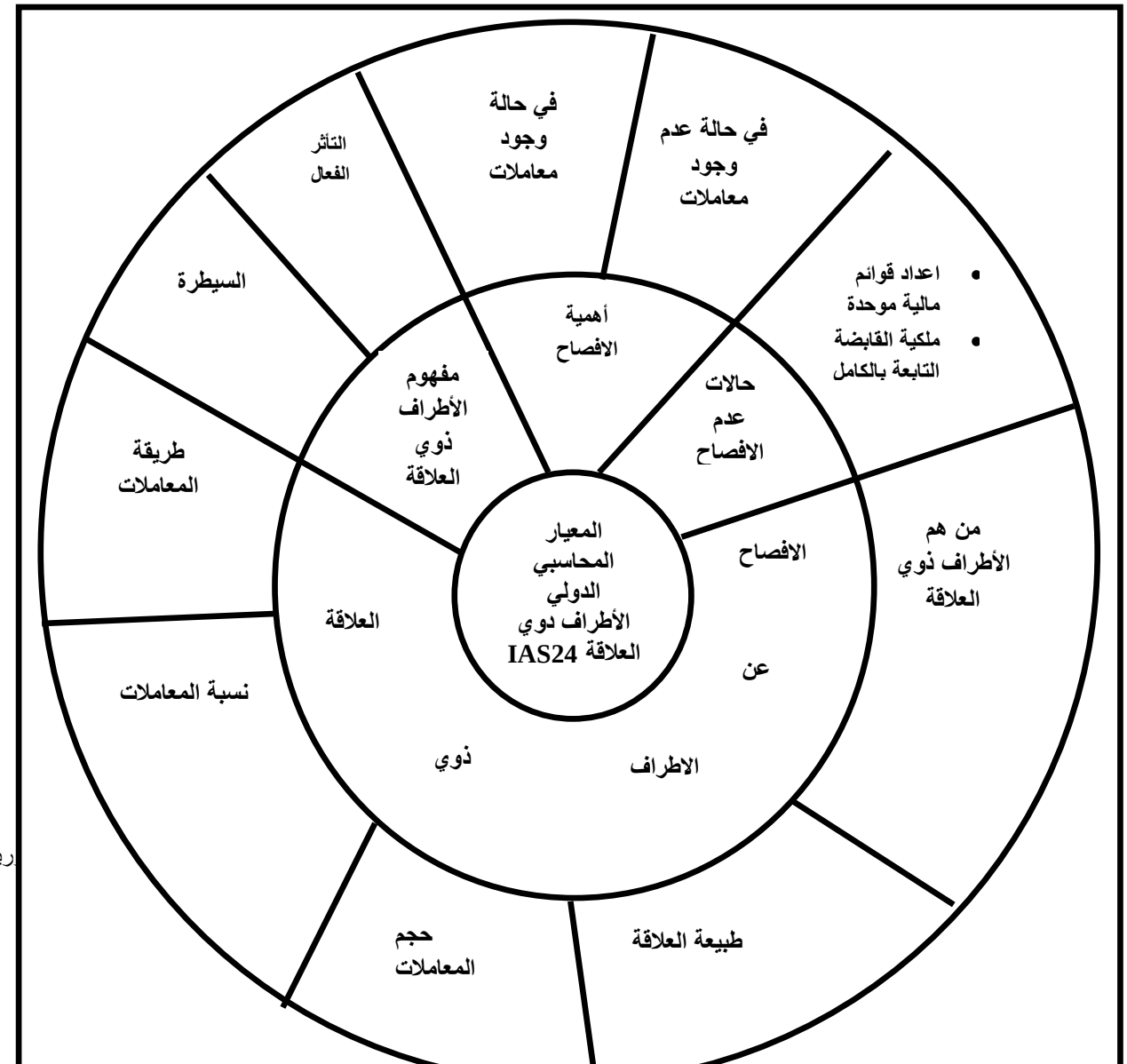
[2] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر،2011-2012م، ص25.

[3] خالد جمال الجعرات، **معايير التقارير الدولية**،2007، دار إثراء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط1،2008، ص32.

[4] مأمون حمدان، **المعيار المحاسبي الدولي IAS24**، جمعية المحاسبين القانوني السورية، سوريا،2008

لهذا جاء المعيار IAS24 بهدف تحديد الاطراف ذو العلاقة بأنه إذا كان أحد الإطراف قادر على التحكم بالطرف الأخر وممارسة تأثير هام عليه في وضع قرارات مالية او تشغيلية[1].

**الشكل رقم (4.1) : معيار المحاسبة الدولي رقم 24 الإفصاح عن الأطراف ذو العلاقة**




رية،

**المصدر** : أحمد محمد أبو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، عمان، مكتبة المجتمع العربي، 2008، ص78.

**2. معايير الابلاغ المالي : أو ما يسمى بالمعايير الدولية للتقارير المالية نذكر منها :**

1.1 **تطبيق معايير الابلاغ المالي لأول مرة (IFRS1) :** يهدف هذا المعيار الى ضمان ان تصبح القوائم المالية المعدة وفق المعايير للمرة الأولى، قوائم ذات جودة عالية من حيث :

- ✓ جعلها واضحة قابلة للمقارنة؛
- ✓ تكون نقطة بداية لتطبيق المعايير ؛
- ✓ مراعاة عامل الكلفة في تحسين جودة القوائم.

ويتضمن المعيار ارشادات عن كيفية اعداد القوائم المالية لأول مرة وفق المعايير، ومعالجة الفرو قات الناشئة من الانتقال الى التطبيق.

2.2 **الأدوات المالية : الافصاح (IFRS7) :** يهدف المعيار الى الطلب من المنشاة توفير الإفصاح في قوائمها المالية وذلك لتمكين مستخدميها من تقيم :

- ✓ اهمية الادوات المالية بالنسبة للمركز المالي للشركة ذاتها؛
- ✓ طبيعة ومدى المخاطرة التي تتعرض لها الشركة الناجمة عن الادوات المالية وكيفية التعامل معها يكمل هذا المعيار كلا من المعيارين 23 و 39 [1] .

## المطلب الثالث : أثر عملية التجميع في الوصول إلى جودة الإفصاح[2]

لقد تطور مفهوم جودة المعلومات المالية عبر عدة مراحل، للإستجابة إلى هدف أساسي هو معلومة مالية ذات منفعة، في البداية تم تحديد أربعة خصائص نوعية يجب أن تتوفر في المعلومة المالية : الوضوح، الملائمة، الموثوقية، المقارنة.

القوائم المالية ذات جودة يجب أن تستجيب لهذه الخصائص وبطريقة متوازنة حيث يجب التذكير بأن هذه المعلومات موجهة أساسا لمجموعة مختلفة من المستخدمين وليس المستثمرين فقط مما يبرز أهمية الأسواق المالية في المقاربة النظرية لمجلس المعايير

[1] شالور وسام، **المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مذكر ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2010 -2011، ص58.

[2] Guy Djongoué, **Qualité perçue de L'information Comptable et Désisions des Parties Prenantes**, Gestion et Management, Université de Bordeaux, 2015 François, < NNT : 2015 BORD 0359 > , Tel-01666 033 >, p.p.58 ,63.

المحاسبية الدولية، هذا المجلس يعتمد أساسا على القواعد الأنجلوسكسونية والتي تسيطر الان على عملية توحيد المعايير المحاسبية الدولية.

**الوضوح** : تجبر المؤسسات على الإفصاح بمعلومات مالية قابلة للفهم من طرف المستعملين و الذين يجب أن يتوفر فيهم حد أدنى من المعرفة الاقتصادية والتي تسمح لهم بقرائة القوائم المالية، هذا الشرط لا يمنع أساسي لكن غير كافي للمنفعة التي تقدمها المعلومة المالية من اجل أخذ القرار الاقتصادي، كذلك معلومة مالية مستمرة في القوائم المالية تكون مناسبة عندما تسمح بمعرفة القيم الإقتصادية الحقيقية، تقدم وتقدر القيمة المستقبلية، أي من اجل أن تكون مناسبة لمستعملي المعلومات المحاسبية يجب ان تحتوي على قيمة تقديرية وقيمة حقيقية.

**الموثوقية** : هذا العنصر هو أساس الثقة التي يمكن أن يحصل عليها المستثمر عن طريق المعطيات المنشورة، ضعفها يترجم بوجود عجز في حوكمة المؤسسة ونقص في الأمان المالي في الأسواق المالية.

**المقارنة** : يتعلق بالمستثمر أو مستعمل أخر يتمكن من قياس أو مقاربة مختلف الوضعيات المالية سواءاً زمانياً أو مكانياً.

المراحل الحديثة لتطور جودة الإفصاح تتخلى عن بعض الخصائص السابقة منفردةً، كالوضوح والمقارنة، والتي أصبحت تشكل معاً عنصراً جديداً والذي يتمثل في المراجعة، سرعة الإفصاح وبالتالي يصبح أساس الخصائص متمثلا في :

**الملائمة والوفاء** : من أجل أن تكون القوائم المالية وفية، يجب أن تكون كاملة، محايدة، وخالية من الأخطاء وبالتالي أصبح المسؤول عن المعايير الجديدة يقدم مبدأ الحياد على الحيطة والحذر، وهو ما يخدم ويتوافق مع حاجيات السوق المالي.

وبالتالي ذهب بعض الباحثين إلى أن تبني المعايير المحاسبية الدولية يحسن من جودة الإفصاح. معتمدين في نشرهم على نوعية المصطلحات التي تقدمها المعايير، إلا ان هناك تيار أخر لا يزال يعتقد أن المعايير أنقصت من جودة المعلومة، في حين ان هناك تيار ثالث يرى أن المعايير لا تؤثر لا بالسلب ولا بالإيجاب على جودة الإفصاح. هذا الإختلاف الذي يصل في بعض الأحيان إلى تضاد، سببه ان تطبيق المعايير يختلف من بلد إلى أخر مما يصعب دراسته ومراقبته، إضافة إلى مدى إلتزام المؤسسات بتطبيقه، مما يحتم علينا إضافة مشكل أخر، منه التحول التام إلى إستعمال معايير المحاسبية الدولية.

إن النظرية القانونية المالية تقترح انه في حالة وجود نظام قانوني يقدم الحماية القانونية للمستثمرين هو نظام يشجع على نمو وتطور الأسواق المالية وهذا ما سيحسن ثقة المستثمرين في السوق مما سينتج عنه هيكل ملكية متجزء، مما سيرفع من تكاليف الوكالة. وطلب أكثر على المعلومة ذات الجودة العالية.

أما النظام السياسي الاقتصادي هو ما يتحكم في نمو أسوق رأس المال وهو الملاحظ في الدول التي تحوي أسواق مالية متطورة، أين تتجاوز كفاءة الوق المالي الجيد الذي يفضل في المستثمرين هذه الأخيرة على البنوك، وهذا ما يتوافق مع ما طرحه الباحثين حول حدوث تدخل سياسات الدول في الاقتصاد مما يؤثر على جودة الإفصاح المالي.

المحيط المعلوماتي عندما تتساوى أهمية المعطيات المالية وغير المالية (أي خارج القوائم المالية) يشكل لنا ثروة معلوماتية من شأنها بناء الأسس الخاصة بتقنيات الإتصال، مما يجبر المسيرين على تفادي الممارسات المشبوهة أو تحوير الحقائق الاقتصادية للمؤسسة.

## خـــــلاصـة :

من خلال هذا الفصل قمنا بإعطاء صورة حول تجميع القوائم المالية المجمعة لأنها تعتبر نتيجة لعملية توحيد الأعمال، وتوجه للمستفيدين لاستعمالها في عملية اتخاذ القرارات حيث تم التطرق إلى إجراءات إعدادا القوائم المالية المجمعة، وتقوم الشركة الأم بتجميع القوائم المالية في مسودة وتسمى ورقة عمل.

أما في المبحث الثاني تم التطرق إلى المعايير المحاسبية و الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بتجميع الحسابات ، والمعدة للقوائم المالية المجمعة، ومع الإشارة إلى المعايير المحاسبية الدولية المعدلة رقم **(IAS 27)** "القوائم المالية المنفصلة " والمعيار رقم **(IAS28)** " الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة "، وتم انتقال المعيار رقم **(IAS31)** الذي ألغي، حيث قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية **IASB** بإصدار ثلاث معايير الإبلاغ المالي الدولية الجديدة في 2013/01/01 المعيار رقم **(IFRS10)** بإسم " القوائم المالية الموحدة " الذي يحل جزئيا المعيار المحاسبي الدولي رقم **(IAS27)**، والمعيار **(IFRS11)** باسم "الترتيبات المشتركة " وبالنسبة للمعيار رقم **(IFRS12)** الإفصاح عن المصادر في المؤسسات الأخرى.

وفي المبحث الأخير تناولنا الإفصاح المحاسبي ودوره في التوصل إلى معلومات ذات جودة عالية تخدم المستخدمين الخارجين بناءا على القوائم المالية المجمعة المصدرة من طرف الشركة الأم.

# الفصل الثاني
# عملية التجميع حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري

**تمهيد**

يعتبر نمو الشركات من أهم معايير النجاح في الوقت الحالي، ولذلك ترغب معظم الشركات في البقاء والنمو من خلال زيادة حصتها السوقية وتنويع أعمالها أو تحسين التكامل الرأسي لأنشطتها، كما تدفع الأحوال الاقتصادية العامة والمنافسة وغيرها العديد من الشركات إلى التوسع في نشاطها وزيادة حجم أعمالها حيث ارتبط ظهور مجـــمع الشركات من الناحية التاريخية بتطور الشركات،ونتيجة للتوسع الاقتصادي وتوفير الإنتاجية في أسواق مختلفة سواء كانت وطنية أم أجنبية، إن هذا التوسع جعل مسرى الشركات أمام خيارين أساسيين :

- ✓ إما الحفاظ على الوحدة القانونية للشركة إنشاء فروع أو أقسام أو مكاتب مختلفة؛
- ✓ أو إنشاء شركات تابعة متخصصة، تتمتع بشخصية معنوية مستقلة غير أنها مراقبة من طـــــرف الـــــشركة الأم.

من خلال الخيار الأخير، برزت ظاهرة مجمعات الشركات، والتي أصبحت تتحكم في الإقتصاديات العالمية وهذا ما جعلنا نسلط الضوء على هذا التنظيم من خلال دراستنا لهذا الفصل تطرقنا إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول : عموميات حول مجمع الشركات
المبحث الثاني : أنواع ومراحل تجميع القوائم المالية المجمعة
المبحث الثالث : طرق التجميع المحاسبي

## المبحث الأول : مفاهيم عامة حول مجمع الشركات

يعتبر مجمع الشركات من المفاهيم الأساسية التي تؤدي بنا إلى فهم هذا الموضوع، وعليه يتم عرض أهمها اعتمادا على بعض المهتمين والباحثين في مجال الإقتصاد والتشريعات القانونية.

## المطلب الأول : مفاهيم عامة حول مجمع الشركات

للتفصيل أكثر في مجمع الشركات تطرقنا في هذا المطلب إلى :

### الفرع الأول : تعريف مجمع الشركات

يعرف **Véronique Magnier فيغونيك مانياغ** مجمع الشركات على أنه " مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها، والتي هي متكونة أساسا من شركة أم تعمل على ممارسة السيطرة على هذه المجموعة، وتتميز بوحدة صنع القرار، وعلى الرغم من وجود هذه السيطرة والهيمنة على هذه الشركات فتبقى هذه الأخيرة محتفظة بمبدأ الإستقلالية والمالية بالكامل[1]".

ويعرفها الأستاذ **FrançoisGore فرنسوا قوري**"عبارة عن مجموعة إقتصادية وتشريعية مكونة من شركةأم وشركاتها التابعة، مع وجود ثلاث خصائص تجمعهم":

- ✓ وجود ذمم وشخصيات مستقلة خاصة بكل شركة تابعة؛
- ✓ تبعية الشركات الفرعية للشركة الأم عن طريق وجود بكل شركة تابعة؛
- ✓ الطابع المالي للروابط بين الشركات، رابطة تسمى مساهمة[2].

ويعرفها **Béatrice et FranceGrant Guillot بياترس وفرانس غراند غوري** على أنها "مجموعة من الشركات المرتبطة إقتصاديا وماليا مع بعضها، ولكل وحدة منها شخصية قانونية خاصة بها "[3].

أما حسب المشرع الجزائري طبقا لنص المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 ما يلي :" يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسس فيما بينهم كتابيا ولفترة محددة تجمعا بتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها، أو تطويره وتحسين نتائج النشاط وتنميته.[4]

---

[1]Magner Véronique,**Droit des sociétés**,1e Edition, Edition Dalloz, Paris,2002, p333.
[2] François Gore, **Droit des affaires**, Paris Montchrestien, Tome 03,France, 2004,p217.
[3] Grand Guillot Béatrice et Grand Guillot Francis, **L'essentiel du droit des sociétés commerciales.** Outre Sociétés, groupements, 3éme Edition, Edition Grualino, paris, 2003, p93.

[4]Direction Générale Des Impôts, **Code des Impôts Directs et Taxe Assimilées**, Ministère des Finances, Alger 2014, p44.

وعرف في النظام الجبائي الجزائري في نص المادة 138 مكرر قانون الضرائب المباشرة والرسومالممـاثلة أن" مجمع الشركات عبارة عن كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر، ذات أسهم مستقلة قانونيا،تدعـى الواحدة منها الشركة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها باستيلائها المباشر 90% أو أكثر من هذه الشركات، أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم "[1].

**الفرع الثاني : تركيبة مجمع الشركات**

يتكون المجمع من مجموعة اقتصادية وتشريعية، مشكلة من الشركة الأم وشركاتها التابعة، لكل منها شخصيتها المعنوية الخاصة بها، بحيث أن الشركة الأم تسيطر على الشركات الأخرى وتمارس عليها رقابة كلية أو جزئية.

من خلال هذا التعريف يتضح أن مجمع الشركات يتكون من الأطراف التالية:

1. **الشركة الأم :**

يعرفها المشرع الجزائري في المادة 729 معدل من الفانون التجاري على أنها " إذا كانت للشركة أكثر من 50%من راس مال شركة أخرى وتعد الثانية تابعة للأولى "[2]

وحسب تعريف الدكتور **حسين عبد الله الوطبان** " أنها شركة إستثمارية تملك بصورة مباشرة أو غير مباشرة أما أغلبية حصص الشركة التابعة لها لأي 100% في هذه الحالة تكون الملكية تامة، أو أنها تملك نسبة أكثر من 51%، وفيها تكون الملكية جزئية وهذه النسب في رأس المال تمنح الشركة الأم القدرة على السيطرة على القرارات الصادرة من مجلس إدارة الشركة التابعة،والتحكم بالأصوات وتحديد ومراقبة سياستها التشغيلية"[3].

2. **الشركة القابضة** :

يعرفها **عبد المجيد بوزيدي**" هي عبارة عن شركة مالية تملك حصة هامة من رأس مال شركات تنشط في نفس القطاع أو قطاعات متشابهة، ولهذا فهي تمارس رقابة توجيه وتنسيق النشاطات وبالمقابل الشركة القابضة تشارك في تمويل شركاتها التابعة بزيادة رأسمـــــــــالها أو بإقراضها بدويون طويـــــــــلة الأجل "[4]

فالشركة القابضة تقتصر على الدور المالي فقط، فهذه الأخيرة لا تمارس نشاط صناعي أو تجاري، يقتصر نشاها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف

[1] الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية، **المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة**، 2007، ص 236

[2] موقع الجريدة الرسمية الجزائرية :https://www.joradp.dz/hfr/2000/2003

[3] حسين عبد الله الوطبان، **معجم مصطلحات الصناعة والأعمال. عربي إنجليزي**، مكتبة العبيكان، الرياض ،2001، ص130

[4] Abdelmadjid Bouzid, **Comprendre la mutation de l'économie Algérienne**, édition ANEP, Alger, 1999, p48.

الشركات، على عكس الشركة الأم التي تعد أعلى قمة الهرم وهي الركيزة التي تمارس الرقابة على الشركات الأخرى التابعة، فهي تبعث النشاط (صناعي، تجاري) وتضمن المراقبة داخل المجمع.

3. **الشركة التابعة** :

يعرفها **Barbé Dandon باربدندون"** على أنها "عندما تمتلك الشركة أكثر من نص رأس مال شركة أخرى، فتعتبر الثانية تابعة للأولى[1]" بمعنى أنها الشركة التي تسيطر عليها شركة أخرى (تسمى الأم) والتي يكون رأي مالها مكتسب نسبة على الأقل 50% بإضافة إلى امتلاكها الشخصية المعنوية.

4. **الشركات الفرعية** :

يعرفها **Philipe Butty فيليب باتي** على أنها " امتداد للشركة الأم، والفروع ليس لها شخصية قانونية منفصلة عن الشركة الأم، هي فقط استغلال نسبي، بمعنى أن الطرف الثالث ينبغي أن يكون قادر على التعامل مع الفروع وذلك بتجاوزه الشركة الأم "[2]

لهذا يجب التفرقة بين الشركات التابعة التي تتميز بالشخصية المعنوية الخاصة بها والشركات الفرعية، أو الكاتب التي ليس لها شخصية معنوية خاصة بها. وبالتالي لا تشكل هياكل قانونية مستقلة.

الجدول التالي يوضح الفرق بين الشركات التابعة والفروع :

**الجدول رقم : (1.2) الفرق بين الشركات التابعة والفروع**

| الشركـــــات التابعة | الفـــــــــــــــــــــــــــــروع |
|---|---|
| ✓ شخصية قانونية مستقلة<br>✓ وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركات التابعة لذا تدفع **TVA**على المبيعات<br>✓ توزيع الأرباح وحساب الرصيد الجبائي وفرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الأم | ✓ عدم وجود استقلالية قانونية<br>✓ عدم وجود صفقات قانونية بين الشركة الأم والشركات التابعة لذا لا تدفع **TVA**على المبيعات<br>✓ عدم توزيع النتيجة<br>✓ محاسبتها تتم على مستوى الشركة الأم |

[1]سي محمد لخضر، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة –دراسة حالة مجمع سيقتال –بجاية، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية**، المركز الجامعي بريكة، الجزائر، العدد 9، ديسمبر 2007، ص 28

[2]Philipe Betty, **Les Règles juridiques relatives à l'implantation des Filiale et des Succursales des Sociétés Anonymes Suisse Dans les pays de March**, librairie Droz, Genève, 1983, p11.

| | |
|---|---|
| ✓ لديها محاسبة خاصة بها | |

**Source** : ChristineCollette, **Incitation à la gestion fiscaledes entreprises,** Editioneyrall, France 2014, p34.

## المطلب الثاني : هكل مجمع الشركات

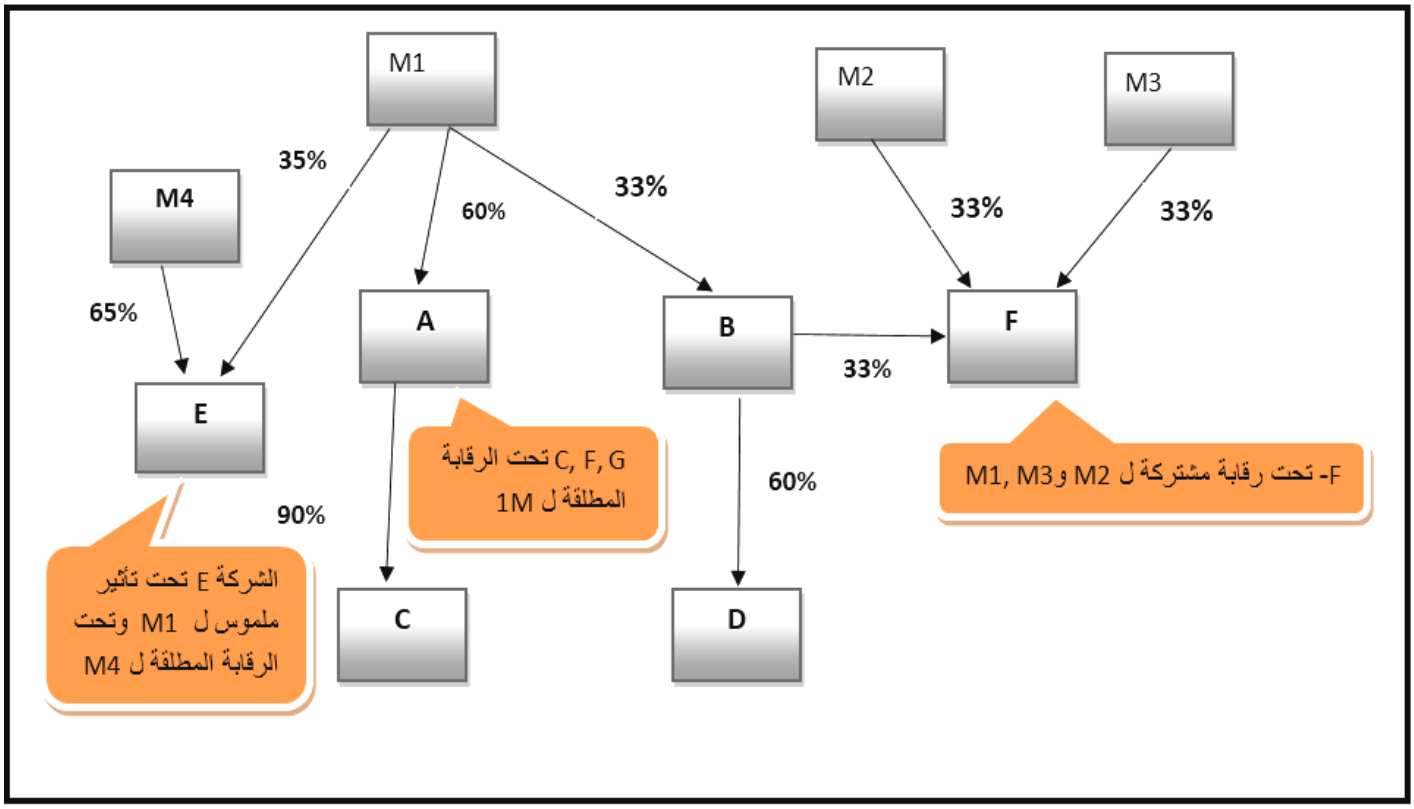
تتمثل العلاقات القانونية بين الشركات ارتباطا وطيدا في تكوين مجمع، وذلك راجع إلى وجود شركات رئيسية (الأم)، والتي لها مساهمات مباشرة وغير مباشرة في مؤسسات أخرى والتي تمكن لها أن تأخذ هيكل تنظيمها ويتم ذلك باختصار الشكليين الأساسيين المواليين :

### الفرع الأول : المجمعات العمودية (les groupes verticales)[1]

يتكون المجمع العمودي من الشركة الأم والشركات الأخرى الموضوعة تحت رقابتها المطلقة، أي الشركات التي تكون تحت سيطرتها، كما يمكن لهذا المجمع أن يحتوي على مجمعـــــــــــات جزئية على رأس كـــــل واحدة منها شركـة أم.

والشكل التالي يوضح المجمع العمودي :

**الشكل رقم : (1.2) المجمعات العمودية**



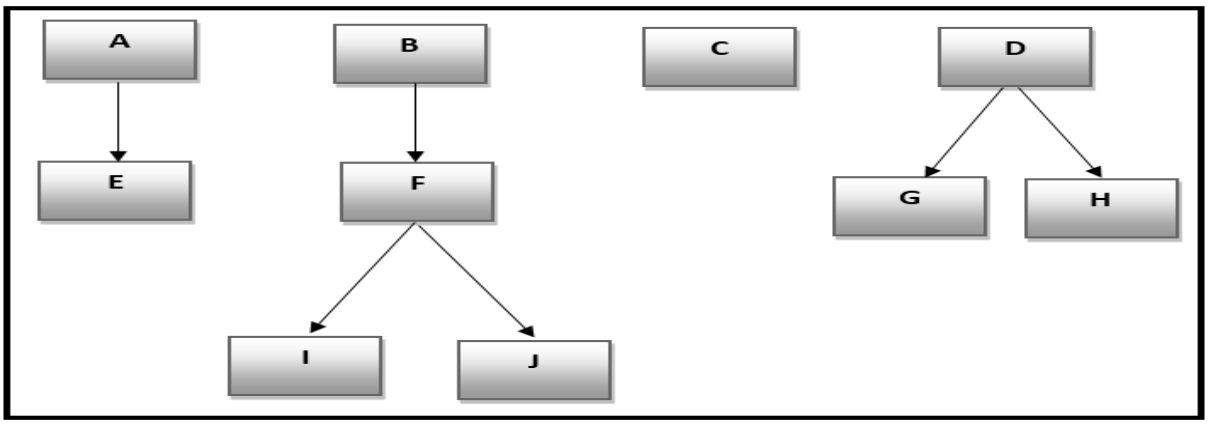

[1]Maggy Partiente, **Les Groupe Des Sociétés**,édition hitec, 1993, P 295.

**Source** : Maggy Partiente, **Les Groupe Des Sociétés**, édition hitec, P296.

### الفرع الثاني : المجمعات الأفقية [1]

هذا النوع من المجمعات مكون من شركات غير متصلة ببعضها البعض بصلة تبعية، بل هي خاضعة لإدارة واحدة، ناتجة عن إدارة جماعية وليس ناتجة عن طريق هيمنة مالية (لا توجد سيطرة مالية لإحداها على الأخرى)، هي الشركات الأخوات sociétés sœurs تشكل حسب أنماط متفق عليها وذات فائدة موحدة ومشتركة، يكون على رأس هذا النوع من المجمعات دائما شخص طبيعي وهذا الشكل يوضح هذا النوع من المجمعات.
والشكل التالي يوضح المجمعات الأفقية

**الشكل رقم : (2.2) المجمع الأفقي.**




**Source** : Maggy Partientes**, Les Groupe Des Société**, édition hitec, P298

## المطلب الثالث : قياس مجال الرقابة ومعدل الفائدة

تقوم الشركة الأم بالرقابة على الشركات الفروع لمعرفة عدة خصائص لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى :

### الفرع الأول : قياس مجال الرقابة

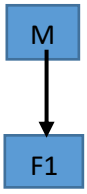
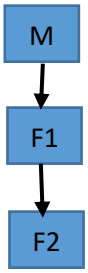
[1] Ibid., P.197.

في البداية سنحاول تقديم صورة عن مفهوم المساهمة، والتي تعتبر تمهيدا لتكوين مجمع الشركات من خلال تجميع مجموعة من الشركات المختلفة، فحسب القانون الفرنسي يعرف المساهمة على أنها "عند تملك الشركة جزء بسيطا في شركة آخرى ما بين 10% من رأس المال، فالأولى تعتبر شركة مساهمة في الثانية "[1]

ويعرفها المشرع الجزائري في نص المادة 729 معدلة من القانون التجاري " تعتبر شركة مساهمة في شركة أحرى إذا كان جزء من رأس المال الذي تملكه هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها "[2]

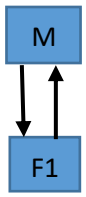
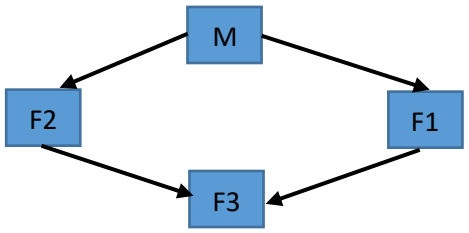
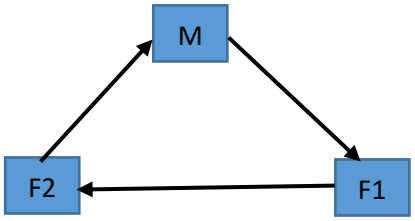
نستنتج مما سبق أن القانون الفرنسي والجزائري لا يعتبر امتلاك شركة لشركة أخرى بنسبة تقل عن 10% من رأس مالها مساهمة.والجدول التالي يوضح أنواع المساهمات.

**الجدول رقم : (2.2) أنواع المساهمات**

| الوضعية | الشكل | معدل الرقابة ل M |
|---|---|---|
| **المساهمة المباشرة** |  | **مساهمة مباشرة هي (M)في(F1)** |
| **مساهمة غير مباشرة** |  | **مساهمة غير مباشرة في (M) في(F2) بواسطة (F1)** |

[1]Barbe Dandon Odile, Didelot et Siegwart Jean Luc, DCGN°10 **: Comptabilité approfondie : Manuel and applications,** Groupe Revue Fiduciaire : Nathan, Paris, 2013, p704.

[2] مصطفى فرحات، **قياس بنود القوائم المالية الموحدة وفق IAS/IFRS**، مذكرة ماستر، في العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر،2011، ص128

| | | |
|---|---|---|
| **مساهمة متبادلة** |  | **مساهمة متبادلة بين(M)و(F1)** |
| **مساهمة مركبة** |  | **وجود مساهمات مباشرة من (M) في كل من(F1) و(F2) ومساهمة غير مباشرة في (F3)** |
| **مساهمة دائرية** |  | **مساهمة دائرية بين ((Mو(F1) و (F2)** |

**Source** : Christian Roulet,**Comptabilité Des Sociétés Commerciales,** 13eme édition, Dunoud, France2001, P275

1. **الرقابة :** ويعرفها المشرع الجزائري في نص المادة 731 مكرر معدلة في القانون التجاري أنه تعتبر شركة ممارسة لرقابة" عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يجوز لأي شريك أو مساهم أخر أن يملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزا أكثر من جزئها "

وفي هذه الحالة تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى في الحالات التالية[1] :

- ✓ عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسماليها، ويسمح لأغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة؛
- ✓ عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب إتفاق باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين على ألا تخالف هذا الإتفاق مصالح الشركة؛
- ✓ عندما تتحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة.

2. **نسبة المصلحة :** تمثل نسبة المصلحة حصة رأس المال المملوكة من طرف المؤسسة الأم في المؤسسات التي تدخل ضمن نطاق القوائم المالية المجمعة، وهي تعبر عن حصة من الأصول التي تعود للمؤسسة الأم، نسبة للرقابة التي تمارسها.[1]

[1] المرجع السابق، ص129.

**3. معدل الرقابة :** عبارة عن نسبة تعكس قوة إدارة الشركة لشركة أخرى لتحديد طريقة تجميع حسابات الشركات[2] والجدول التالي يوضح الفرق بين نسبة المصلحة ومعدل الرقابة :

**الجدول رقم : (3.2) الفرق بين نسبة المصلحة ومعدل الرقابة**

| المفهوم | معدل الرقابة | نسبة المصلحة |
|---|---|---|
| **الطبيعة** | يعبر عن السلطة (حقوق التصويت بالأقلية) | يعبر عن التبعية المالية (المشاركة في رأس المال) . |
| **الإستعمال** | تحديد نطاق القوائم المالية المجمعة<br>تحديد طرقة التجميع | وسيلة لتطبيق التجميع مثلا : إدماج الحسابات، توزيع رأس المال والنتائج بين الشركة الام وأصحاب الأقلية، إستبعاد العمليات المتبادلة. |

**Sours :** Jean Monitier and Gille Scognamiglio, op.cit., p.51

## الفرع الثاني : معدل الفائدة للشركة الأم

يعرف معدل الفائدة على أنه الحصة في رأس مال الشركة مملوكة من جانب آخر وتكون بشكل مباشر أو غير مباشر، وتستخدم هذه النسبة من خلال عملية التجميع لتحديد حصة في صافي الإيرادات والأموال الخاصة العائدة إلى المجمع ويلخص ما سبق فيما يلي :

معدل الفائدة ⟵ أداة لحساب حصة رأس المال

ولحساب معدل الفائدة في كل سلسلة تابعة، تقوم بضرب المعدلات المملوكة (رأس المال المملوك) لكل شركة تابعة للسلسلة وتجميع المعدلات المحصل عليها في كل سلسة.

## المبحث الثاني : أنواع ومراحل عملية التجميع

تتطلب معرفة مفهوم التجميع الوقوف على أنواعه، كما يستوجب بيان تنظيم عملياته، بإضافة إلى دراسة مراحله التي تختلف باختلاف الزوايا التي ينظر إليه منها،ولذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية التجميع بشيء من التفصيل متمثلا في المطلب الأول أنواعه، المطلب الثاني تنظيم عمليات التجميع، المطلب الثالث مراحل التجميع.

### المطلب الأول : أنواع التجميع

في المجمعات التي توجد بها مساهمات غير مباشرة، يوجد طريقتين للتجميع، يمكن التمييز بين نوعين منه، وذلك حسب نوع المساهمة :

- ✓ التجميع المباشر (La Consolidation Directe) .

[1]Maeso Robert, **Comptabilité des sociétés en30 fiches**, Edition, Dunod, Paris, 2008, p134.
[2]Hutin Hervé, **toute la finance d'entreprise en pratique**, 2éme édition Organisation, paris, 2002, p223.

✓ التجميع غير المباشر(La consolidation Par palier) .

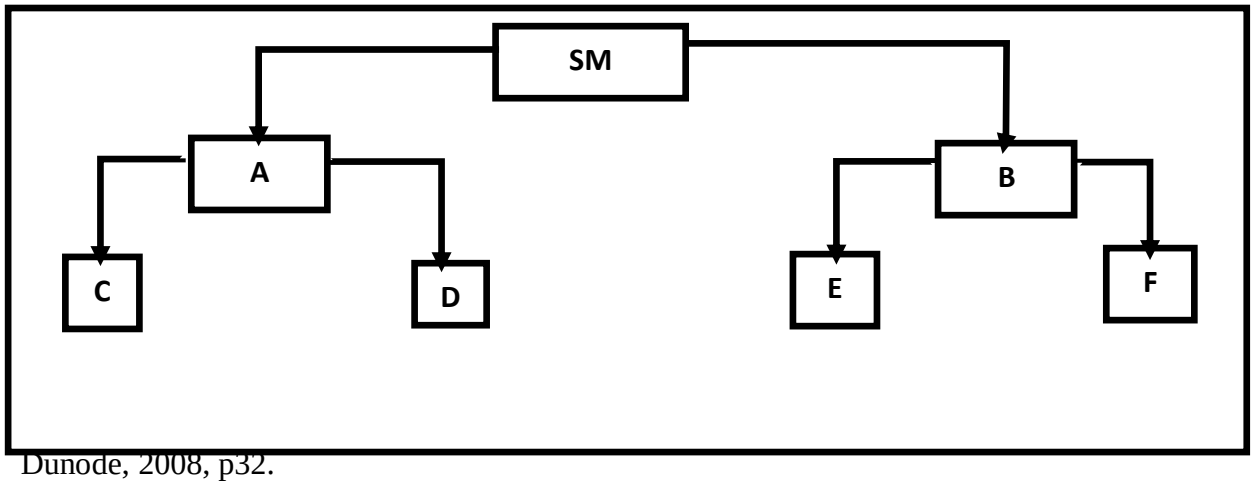
## 1. التجميع المباشر(Consolidation Direct)

تسعى طريقة التجميع المباشر إلى تحديد كل شركة من شركات المجمع والداخلة في نطاق التجميع، وهذا من خلال تحديد حقوق المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه، وكذا حصة كـــــل شريك في الإحتياطـــــــــات ونتيجة التجميـــــــــع[1].

كما ترتكز هذه التقنية على عملية تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم وذلك في عملية واحدة، وتستعمل نسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم، وتسعى إلى التحديد المباشر لحقوق المجمع في الشركات المجمعة والحقوق الخارجة عن المجمع بالنسبة لـ :[2]

- ✓ الشركات التي يطبق عليها أسلوب التكامل الكلي، وهذا بتحديد حصة من الأموال الخاصة التي تعود إلى فوائد الأقلية أو الأغلبية؛
- ✓ الشركات التي يطبق عليها أسلوب التكامل النسبي لجميع الحسابات، ووفقا لنسبة الفائدة الممتلكة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة من المجمع، وتحديد حصة المجمع في الأموال الخاصة للشركات المجمعة؛
- ✓ الشركات التي تعدل أسهمها وهذا باستبدال للقيمة المحاسبية لسندات الحصة التي تعادل في الحالة الصافية للشركة المجمعة.

**الشكل رقم : (3.2) التجميع المباشر**




Dunode, 2008, p32.

كما يستوجب عند تطبيق التجميع المباشر إتباع الخطوات التالية[3]:

✓ تحديد نسبة فوائد المجمع؛

[1]François Colinete, Simon Paoli, **pratiquedes comptes consolidés**,5éme Edition, Dunod, paris, 2008, p.33.

[2]الطيب مداني، القوائم **المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCFومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصاديةوعلوم التسيير، الجزائر، جامعة ورقلة، 2013، ص65.

[3] أماضة أمال فريال، مرجع سبق ذكره، ص143.

- ✓ جمع حسابات الشركة الخاصة للتجميع؛
- ✓ توزيع الأموال الخاصة، إقصاء سندات الأسهم للشركات المجمعة؛
- ✓ تحويل احتياطات ونتيجة الشركة الأم إلى احتياطات ونتيجة المجمع.

مع العلم أن هذا النوع من التجميع هو أكثر استعمالا، نظرا لسهولة تطبيقه على أرض الواقع ومقارنته بالنوع الثاني الذي سنتطرق إليه لاحقا.

1.1 **شروط التجميع المباشر:** يمثل مساهمي الأقلية في المجمعات الفرعية 10% على الأقـــــل من رأس المال [1]

2.1 **مزايا وعيوب التجميع المباشر :** وتتمثل مزايا وعيوب التجميع كما هو موضح في الجدول التالي

**الجدول رقم : (4.2) مزايا وعيوب التجميع المباشر**

| المزايـــــــــــــــــا | العيـــــــــــــــوب |
|---|---|
| ✓ تقديم مباشر للمعلومات المالية للمجموعة<br>✓ ربح الوقت والتكلفة المثبتةتجنب المؤسسة إقامة مصلحة التجميع على المستويات فرعية | ✓ يصعب التحليل والتشخيص في داخل المجمع<br>✓ صعوبة تحديد نسب المراقبة |

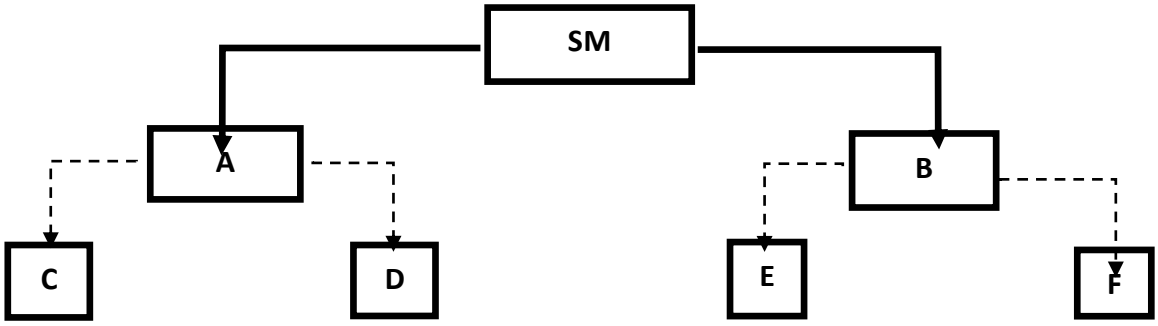
**المصدر:** من إعداد الطالبتين

**2. التجميع غير المباشر[2](Consolidation par palier)**

يأخذ هذا النوع من التجميع بعين الاعتبار المجمعات المملوكة من طرف مجمعات أخرى والتي تملك بدورهـا فروع، فيتم أولا تجميع حسابات الفروع في المجمعات الصغرى، ثم يتم بعد ذلك تجميع حسابات المجمعات الصغرى في المجمع الكبير.

أي أنها تؤدي إلى القيام بعملية التجميع عبى مستوى المجمعات الفرعية تم إدراج الحسابات المجمعة في التجميع الرئيسي.

**الشكل رقم : (4.2) التجميع غير المباشر**




**Source** : Français colinet, simon Paoli, Op.cit., P33.

كما أن هذا النوع من التجميع يعتمد على مبدأين هما[1]:

- ✓ القيام بتجميع الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في الشركة التي تكون أعلى منها كخطوة أولى ثم الصعود إلى الشركة الأم؛
- ✓ تحديد نسبة المساهمة المملوكة من قبل الشركة التي تكون بمثابة الشركة الام في هذا المجمع الفرعي، وفي كل سنة يتم إقتسام الأموال الخاصة المجمعة بكل مجمع فرعي بين الأموال المجمعة في أعلى مستوى وفوائد الأقلية ولإعداد الميزانية المجمعة للمجمعات الفرعية، المكونة من شركتين على الأقل، يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي[2]؛
- ✓ تراكم حسابات الميزانية للشركتين؛
- ✓ توزيع الأموال الخاصة للشركة الأولى، وإلغاء سندات المساهمة المسجلة في الشركة الأم؛
- ✓ تحويل الاحتياطات والنتيجة للشركة الثانية إلى نتيجة واحتياطات الشركة المجمعة .

1.2 **مزايا وعيوب التجميع غير المباشر**:كما هي موضحة في الجدول التالي.

**الجدول رقم : (5.2) مزايا وعيوب التجميع غير المباشر**

| المزايـــــــــــــــــــــا | العيـــــــــــــــــــــوب |
|---|---|
| ✓ تصنيف المعلومة المالية.<br>✓ مصدر مهم للمعلومة المالية بسماحه بالحصول على معلومات لمناطق جغرافيا | ✓ جهد أكبر (وقت أكبر وتكلفة أكبر).<br>✓ عند تشابك العلاقات في المجمع تكون أصعب<br>✓ وجود مصلحة للتجميع على مستوى كل مجمع |

[1] أمال فريال أوماطة، نفس المرجع السابق، 144

[2] سلامي منير، **القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير فرع: محاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، باتنة،2010/2009، ص167

| | |
|---|---|
| أو أنشطة معينة حسب وضعية المجمع. | فرع، وبالتالي أعباء إضافية تتحملها الشركة.<br>✓ صعوبة في استعمال المعلومة وتوقيت وصولها وذلك لتعقيد الارتباط وتعدد المجمعات الفرعية. |

**المصدر**: من إعداد الطالبتين

**معايير الإختيار ما بين النوعين** [1]:

- ✓ في حالة الحاجة إلى مجمعات فرعية فإنه يستحسن اختيار التجميع غير المباشر وفق مستويات؛
- ✓ في حالة وجود هيكل قانوني معقد للمجمع فيكون التجميع المباشر فهو الأنسب؛
- ✓ يكون تحديد رأس المال المجمع، فارق التقييم والحيازة، فوائدالأقلية، والنتائج المحققة في إطار استعمال طريقة التجميع المباشر وهو نفسه عن غد استعمال التجميع غير المباشر.

## المطلب الثاني : تنظيم عملية التجميع[2]

في حالة اختيار سياق التجميع، وكيفية تجميع الحسابات، يبقى من الضروري تعيين مراحل العمل، أي أن سيرورة التجميع مرتبطة بقواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع، فنجد سيرورة التجميع مستلهمة من إتجاهين:

1. **التنظيم المركزي** (L'organisation Centralisée) مصلحة التجميع تهتم بالتحكم الكلي في عمليات التجميع، وهذا باستعمال المعطيات لكل شركة من شركات المجمع، وفي الأخير إعداد ميزان المراجعة.
2. **التنظيم اللامركزي** (L'organisation Décentralisée) تم القيام بسلسلة من الأعمال التحضيرية في كل شركة من الشركات المجمعة من أجل تقليص وتسهيل عملية التجميع.

### 1.1 التجميع المركزي (Consolidation centralisée)[3]

و يطلق عليه المسار المركزي في حالة إستعمال هذه الطريقة، الشركة الأم تضطلع بالكامل بعمليات التجميع، ووفق المراحل الرئيسية التالية:

**1.1.1 هيكل المجمع ومحددات التجميع :** وهذا بإعداد قائمة الشركات موضع التجميع وتحديد طريقة التجميع لكل شركة داخلة في محيط التجميع

[1] الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، 68

[2] François Coline, sinon Paoli, Op.cit. , p.p35.36.

[3] Idem

**2.1.1 عملية إحصاء المساهمات :** يجب على الشركة الأم أن تقوم بعملية إحصاء مساهماتها، وهذا من أجل معرفة الصورة الحقيقية لمكونات المجمع (معرفة الهيكل التنظيميللمجمع)، فمن المهم معرفة عدد الأسهم مع التفرقة بين مختلف أنواعها (أسهم ذات أولوية في تحصيل الأرباح دون حقوق التصويت، أسهم ذات أولوية في حقوق التصويت...) ويجب كذلك التأكد من أن كل التغيرات الحاصلة على مكونات المجمع قد يتم دراستها.

**3.1.1 تجميع المعطيات :** في هذه المرحلة تقوم الشركة بتجميع الوثائق الضرورية المستعملة في تجميع المعطيات وهذه الوثائق تتمثل في:

- ✓ المعلومات المتعلقة بسندات المساهمة للشركات الدامجة؛
- ✓ ميزان المراجعة لكل شركة من شركات المجمع؛
- ✓ المعلومات المتعلقة بالعمليات المحققة بين شركات المجمع؛
- ✓ تغيرات الأموال الخاصة؛
- ✓ المعطيات المستخدمة في إعداد المعالجة او الإقصاءات.

4.1.1 **ترجمة الحسابات للشركات الأجنبية المدمجة :**كل حسابات الشركة التي تقع خارج حدود الدول

(استراتيجيات التدويل) وجب أن تترجم هذه الحسابات إلى عملة الشركة اللأم أو ا الدامجة.

5.1.1 **التسجيلات المحاسبية :** والتي يمكن تصنيفها إلى:

- ✓ إعادة المعالجة والتي تؤدي إلى تجانس في التقييم، وإعادة التقييم من أجل تقديم متجانس للحسابات؛
- ✓ التعديلات والتسويات من أجل تعديل الحسابات ما بين المجمع (IntraGroupe) أي العمليات المتبادلة بين شركات المجمع أو بين المجمع وشركائه ؛
- ✓ حذف وإقصاء الاستخدام المزدوج والنتائج الداخلية المحققة داخل المجمع.

6.1.1 **الضرائب المؤجلة** : ما دام طرق التسجيل المحاسبي للضرائب غير مطبقة أثناء إعداد الحسابات الفردية، فيجب إعادة المعالجة باستخدام الضرائب المؤجلة.[1]

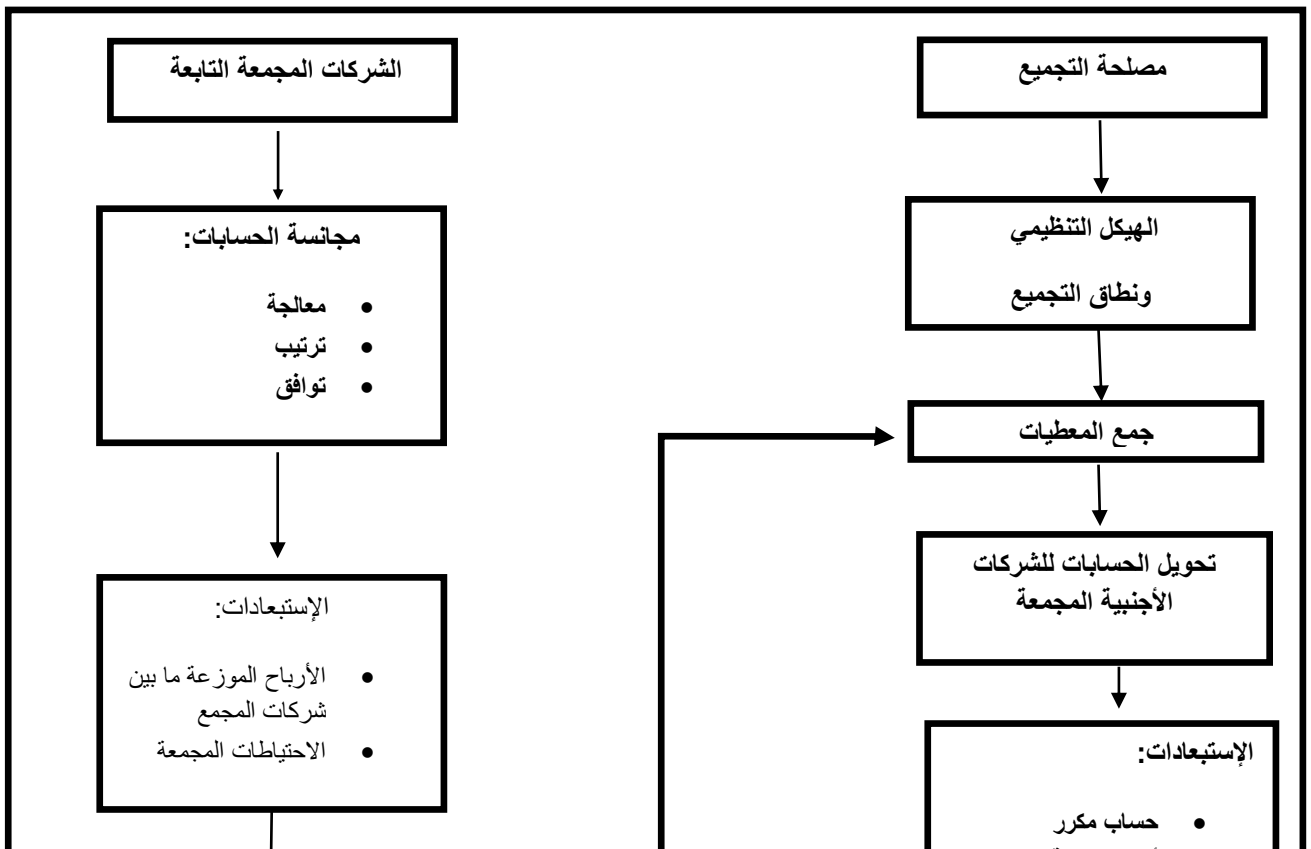
7.1.1 **التغير في محيط التجميع** : كل العمليات التي تغير في محيط التجميع يمكن أن تقود المجمع إلى تسجيل فروق التقييم، وفروق الحيازة عند الحيازة على سندات المساهمة أو تصحيح فوائض أو نواقص القيم عن التنازل عن سندات المساهمة للشركات المدمجة.[2]

[1] http://www.article.com –plan comptable générale, règlement CRC99.02.
[2] Idem

8.1.1 **إقفال الأموال الخاصة** : من الضروري عند إعداد وتقديم الحسابات المجمعة أن تقدم بالأرصدة.

9.1.1 **عرض وتقديم الحسابات المجمعة** : هي نتائج الأعمال المجمعة

**الشكل رقم : (5.2) المسار المركزي لتجميع الحسابات**



**Source :** Français collinette, sinon Paoli**, pratique des comptes consolidés** ,5éme Edition, Dunod, paris, 2008, p.34

في حالة استخدام هذه الطريقة تقوم الشركة المجمعة بتحضير حسابات معالجة وفق قواعد التقديم والتقييم للمجمع ثم بعد ذلك مصلحة التجميع تأخذ المعطيات اللازمة بعد الفحص، ومن ثم تجميع الحسابات لكل الشركات الداخلة في نطاق التجميع.

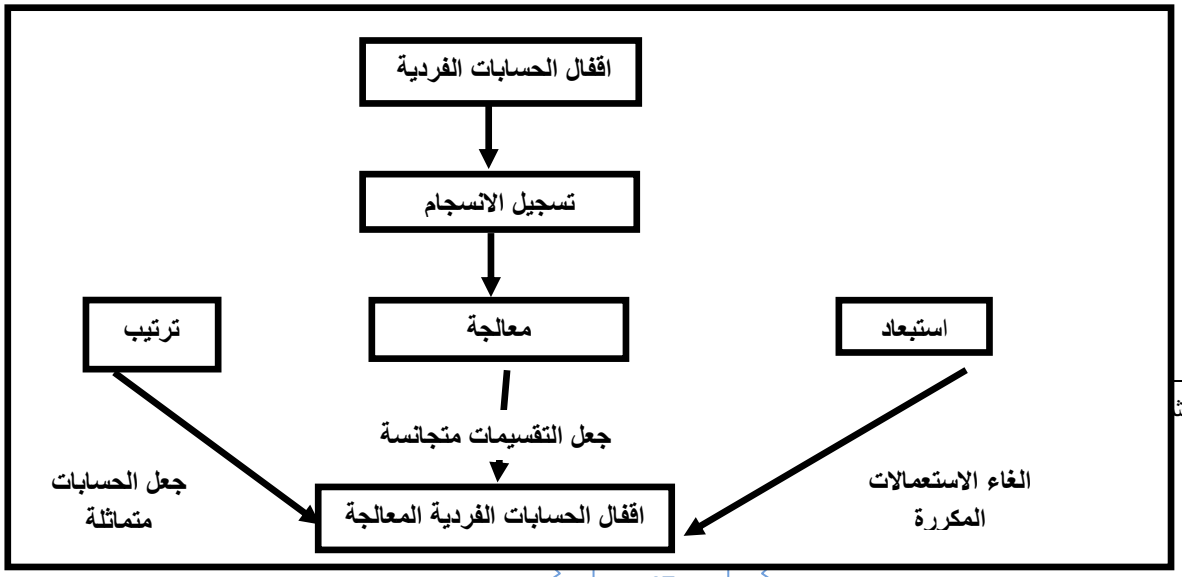
### 1.2 التجميع اللامركزي (Consolidation Décentralisée)

كل شركة تعد حسابات خاضعة لإعادة المعالجة وموفقة لقواعد الفرص والتقييم للمجمع، كما أن مصلحة التجميع بعد المراقبة تسترجع المعطيات وإتمام عملية التجميع لمجمع الشركات في محيط التجميع، المعطيات ترسل إلى مصلحة التجميع في الشركة الأم، هذه الأخيرة تحضر وفقا لقواعد التقييم المتبعة من طرف المجمع.

في هذه الحالة تقوم الشركة المجمعة بتحضير حسابات معالجة وفق قواعد التقييم للمجمع، ثم تأخذ مصلحة التجميع المعطيات اللازمة بعد الفحص، ومن ثم تجميع الحسابات لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع[1]

من خلال الأعمال التي تتم في كلشركةحيث يتم تحضير المعطيات في مصلحة التجميع على مستوى كل شركة تابعة ووفق القواعد المرسلة من قبل الشركة الجامعة.[2]

**الشكل رقم : (6.2) المسار اللامركزي لتجميع الحسابات**




[1] عريوة رش

**Source** : Français collinette et sinon Paoli, **pratique des comptes consolidés** ,5éme Edition, Dunod, paris, 2008, p.37.

## المطلب الثالث : مراحل عملية التجميع

### الفرع الأول : مرحلة ما قبل التجميع

**1. تقديم الميزانية الفردية وجدول حسابات النتائج**

تتمثل هذه المرحلة في الحصول على الميزانيات وحسابات النتائج الداخلة في محيط التجميع، وضمن التجميع وعلى مستوى المجمع هناك عدة تقنيات تسمح بتحقيق هذه المرحلة في البداية يتم فتح ملف وذلك بإستعمال برامج أو جداول، ثم القيام باستحضار مراكز الميزانية وحسابات النتائج، وذلك عن طريق مخطط محاسبي للتجميع.

بعد هذه المرحلة يمكن استعمال برنامج إعلام ألي خاص بالتجميع وذلك للحصول على المعلومات الخاصة الأخرى مثل عدد المؤسسات وحجم المعالجات والتغير في محيط التجميع.

2. **تجانس المعطيات**

هي أول خطوة ينبغي مراعاتها عند تجميع الحسابات، فلإعطاء صورة صادقة وواضحة للحسابات يجب تحقيق شروط التجانس، وهذا لتسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية، فالتجانس هنا يقصد به إيجاد نوع من الترابط والتطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع باعتبار الترابط يعد من بين المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات، لذا يعد شرط أساسي يجب تحقيقه.

إن الهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية الداخلة في محيط التجميع الموافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع، ولإعداد القوائم المالية الجمعة يستدعى أن تكون كل القوائم المالية الفردية لمؤسسات محيط التجميع معدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

2-1 **تاريخ اقفال القوائم المالية :**

ان القوائم المالية الفردية لمؤسسات محيط التجميع والقوائم المالية المجمعة يجب ان يكون لها نفس تاريخ الاقفال.

2-2 **توحيد طرق التقييم والعرض :**

إن استعمال طرق محاسبية موحدة بين كل مؤسسات نطاق التجميع هي من متطلبات اعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

فقد عرف المعيار الدولي **IAS28** الطرق المحاسبية على انها المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المؤسسة بتطبيقها عند اعداد وعرض القوائم المالية، ولتطبيق هذا المبدأ يجب ان :

- ✓ يطبق هذا المبدأ على كل المؤسسات الداخلة نطاق التجميع، الشركات التابعة ...؛
- ✓ يجب تطبيقه مهما كان الموقع الجغرافي للمؤسسة الجمعة؛
- ✓ يطبق فقط على الطرق المحاسبية وليس التقديرات.

2-3 **تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية :**

يتم تحويل القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية في إطار عملية التجميع المحاسبي طبقا للمعيار المحاسبي رقم 21، أما النظام المحاسبي المالي فقد حدد كيفية تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية التي هي في شكل فروع فقط، وهي نفسها المعتمدة في المعيار المحاسبي رقم 21، غير انه أضاف إمكانية اعتماد سعر صرف متوسط او مقترب في حالة تحويل الارادات والمصاريف.

2-4 **نماذج المعالجة والأثر الجبائي :**

تتضمن المعالجة تصنيفين معالجة اختيارية ومعالجة اجبارية.

**1.4.2 المعالجة الإجبارية :** تتطبق المعالجات بصفة إجبارية إلا في الحالات التي لا تؤثر على الذمة والوضعية المالية والنتيجة المجمعة من أجل :

- ✓ **معالجات متجانسة :** تسعى مصلحة التجميع من خلال عملية معالجات المجانسة الى تطبيق مخطط التجميع، الذي يمثل الدليل التطبيقي ويضم مختلف الإجراءات المتخذة وحسابات الشركات التابعة واهم العمليات التي تقوم بها[1].
- ✓ **معالجات الضريبة المؤجلة :** إن العمليات المحققة من طرف الشركات يمكن أن تظهر نتائج جبائيه موجبة أوسالبة والتي تم أخذها بعين الإعتبار لحساب الضريبة واجبة الأداء، مما ينجم عنه ضريبة[2] مؤجلة، ولمعرفة طيعة الضريبة المؤجلة يجب معرفة

[1]Jobard Jean Pierre, **Gestion de L'entreprise**, 11eme édition, Sirey, France1997, P368.
[2]C.Bonnier, P.Delvaille et auters, **Comptabilité Financière Des Groupe**, Paris, Collection Business, Gualinoediteur, 2006, P135.

الفروقات التي تظهر بمجرد ان تكون القيمة المحاسبية لعنصر من عناصر الأصول او الخصوم يختلف عن قيمته الجائية.

✓ **معالجة المؤونات المقننة :** تعتبر المؤونات المقننة من بين العمليات التي يجب اقصاؤها من محاسبة المجمع باعتبارها لا تعبر عن قيمة ناقصة بل مرتبطة بالتشريع الجبائي، لذا من الضروري اقصاء التسجيلات المقيدة سلفا في الحسابات الاجتماعية التي تهدف الى تطبيق التشريع الجبائي بالبلد الذي تتواجد فيه الشركات التابعة وذلك بتشكيل المؤونات المقننة .[1]

✓ **معالجة إعانات الإستثمار :** تعتبر إعانات الإستثمار محققة على عدة دورات للحسابات الاجتماعية، ويتوجه عادة لتمويل الأصول الثابتة القابلة للإهلاك، ولمعالجتها لابد من الغائها من حسابات التجميع بحيث من راس المال الخاص .

2.4.2 **المعالجة الاختيارية :** تعرف المعالجات الاختيارية بانها عمليات تباشرها المصلحة المختصة بالتجميع وهذا النوع من المعالجات تستخدمه هذه الأخيرة بصفة اختيارية.[2]

✓ **معالجة المخزونات :** يتم معالجة المخزونات داخل المجمع عن طريق اتباع طريقة تقييم موحدة وفي حالة اختلاف طرق التقييم بين الشركات الداخلة في محيط التجميع يستوجب عليها ان تقوم بتعديل مخزوناتها وفقا للطريقة المتبعة من طرف المجمع

✓ **معالجة قرض الايجار :** يمكن تلخيص اهم المعالجات للحسابات المجمعة التي تخص عقد قرض الايجار كمايلي :

**من وجهة نظر المقرض** : تسجيل هذا الاستثمار ضمن أصول الميزانيةاما بالقيمة المحددة في العقد او بقيمته الحقيقية إذا لم تحدد في العقد؛ ويتم إهتلاكه بحسب طبيعته؛ اعتبار الايجار كأنه أقساط تسديد الدين مصاريف مالية وتسجيل محاسبيا ضمن عناصر الخصوم؛ تسجيل قرض ضريبي عندما يكون مخطط إهتلاكالإستثمار مختلف عن مخطط الإهلاك المالي للدين.

**من وجهة نظر المؤجر**: تعد الأملاك التي وضعتها الشركة المجمعة تحت تصرف الزبائن المقتضى عرض الايجار او وفق طريقة مشابهة ويمكن ان تعالج كما لو انها بيعت باجل إذا ما كان البيع مضمونا بقدر كبير بعد انتهاء عقد الإيجار.

✓ **إعادة التقييم :** يمكن ان تقوم المؤسسة الام في الحالات التطبيقية بإعادة تقييم للحقوق المشتركة وذلك بإعادة تقييم المبلغ الإجمالي للأصول وتقييم الإهتلاكات كما يتم أيضا تسجيل

[1] François Colinete, Simon Paoli, Op.cit., P64.

[2] - نصر الدين شرشاري، **إعداد وتحليل القوائم المالية المجمعة-دراسة حالة مجمع ميناء الجزائر**-مذكرة ماجيستير، غير منشورة: في العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، 2014/2013، ص ص133-134

الفارق في الأموال الخاصة وتوزيعه ما بيت حصة المجمع وحصة خارج المجمع؛ ودمج التأثير الجبائي في جدول تحديد النتيجة الجائية؛

✓ **معالجة فروق التحويل :** فرق التحويل قد يكون موجبا او سالبا، وهو ذلك الفرق الذي يحصل عن التحويل الى العملة الوطنية وجدول حسابات النتائج للفروع الأجنبية[1] .

## الفرع الثاني : مرحلة عملية التجميع

في هذه المرحلة يتم إعادة معالجة الحسابات المجمعة، وذلكمن أجل عدم تشويه الصورة الصادقة للحسابات المجمعة يجب إجراء إستبعادات لها أثر على القيود المسجلة لأغراض التشريع الضريبي للدولة ويتعين على الكيان المجمع مايلي :[2]

✓إثبات أو إسترجاع الإهتلاكات الاستثنائية وذلك عندما تطبق المؤسسة الإهتلاك المتناقص الذي يسمح به التشريع الجبائي للحفاظ على الإهتلاك الخطي؛

✓تأسيس وإسترجاع المؤونات المنتظمة؛

✓تسجيل اعانات الاستثمار والأعباء اللاحقة والناتجة من حيازة الاستثمارات؛

✓الإدراج في النتيجة إثر التغير في الطرق المحاسبية.

1. **إعادة معالجة العمليات الداخلة في التجميع واستبعاد العمليات ما بين الفروع :** من خلال هذا يتم معالجة أهم العمليات الداخلة في التجميع وكيفية التسجيل المحاسبي لهذه المعالجات وعمليات الاستبعاد بين فروع المجمع.

✓تعين إعتبارالإستثمارات المتعلقة بقرض الإيجار، وبعض المصاريف الداخلة ضمن تكلفة حيازة الإستثمار.

✓منتجات الضرائب المؤجلة**:** وتشتمل على الارادات المحاسبية ولكن غير خاضعة للضريبة المنفصلة وبالتالي يكون من الضروري المعالجة في نفس الوقت للضرائب المسجلة وتكوين المؤونة؛

✓ترحيل العجز الجبائي: يرحل الكيان العجز الجبائي بإعادة معالجة الحقوق الضريبية؛

✓معالجة الإهتلاكات **:** تلجا المصلحة المختصة في التجميع الى معالجة إهتلاكات الفروع عند الاقتضاء وذلك بغرض توحيد الطرق المستخدمة وجعلها مطابقة لنظام الإهتلاك الخطي وهذا ما يسمح بتقارب فترات حياة الأصول الخاصة بالمجمع ككل.

2. **إستبعاد العمليات البينية الداخلة للمجمع**

إقصاء الحسابات المتعلقة بالعمليات البينية تتم بناءا على الأساليب المطبقة في التجميع، وبالتالي الإقصاء يكون على النحو التالي : [1]

[1]Jobarde Jean Pierre, Op.cit., P.372.
[2] Ibid., P.375

✓ 100%بالنسبة للشركات التي تطبق طريقة التكامل الشامل؛

✓ حسب نسبة الفائدة المتعلقة بالمساهمات لكل شركة داخلة في المجمع، وهذا في إطار طريقة التكامل النسبي؛

✓ أما في حالة تطبيق طريقة المعادلة فلا يوجد هناك أي إقصاءات .

**3. إجراءات إقصاء العمليات الداخلية** [2]

من خلال المعايير المحاسبية الخاصة بالتجميع نستنتج أن في البيانات المالية المجمعة، حسابات الشركة الأم وحسابات الفروع تكون مجمعة، وكذلك جمع الأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف المتعلقة بها، وبالتالي فإن الإقصاءات المتعلقة بالحسابات المتبادلة للشركات التابعة تكون على صنفين:

✓ إقصاءات بدون تأثير على النتيجة المجمعة؛

✓ إقصاءات لها تأثير على النتيجة المجمعة.

**1.3 الإقصاءات التي ليس لها تأثر على النتيجة المجمعة :** والتي تتمثل في تلك العمليات المتعلقة بالقروض والحقوق والديون والحسابات الجارية والحصص المتبادلة بين الشركات، كما أن هذه العمليات الداخلية المتبادلة تتمثل في مجموع التدفقات ذات المبالغ المتساوية بين شركتين تابعتين لنفس المجمع وذلك حسب الطريقة المتبعة في التجميع، فعند التكامل الكلي يتم الإقصاء بصفة كلية، وعند اتباع التكامل النسبي يتم الإقصاء بحسب نسبة المساهمة.

**2.3 الإقصاءات التي لها تأثير على النتيجة المجمع :** من بين الإقصاءات التي يمكن معالجتها نذكر مايلي[3] :

**1.2.3 إقصاء النتائج الداخلية :**

حيث يمكن إتباع الإجراءات التالية للمباشرة في إقصاء العمليات الداخلية.

✓ في حالة العمليات التي تتم بين شركتين وفقا لأسلوب التجميع الكلي، وفيها يتم إقصاء الأرباح وفائض القيمة وناقص القيمة بصفة إجمالية أي 100% ثم بعدها يتم تقسيمها بين حصة الشركة الأم وحصة حقوق الأقلية للشركات المعنية بالنتائج .

✓ أما في حالة العمليات التي تتم بين الشركتين وفقا لأسلوب التكامل النسبي وأخرى وفقا لأسلوب التكامل الكلي، ففي إطار التنازل الذي قد يتم بين الشركة المدمجة كليا والشركة المدمجة نسبيا فإن الإقصاء يتم في حدود نسبة إدماج الشركة المراقبة بصفة مزدوجة، والتي توافق طريقة التكامل النسبي، نفس الشيء بالنسبة لحالة التنازل من طرف الشركة المدمجة

---

[1] مقدمي أحمد، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات**، مذكرة ماجيستير في العلوم الإقتصادية، الجزائر، 2006/2005، ص 69

[2] Obret Robert, Op.cit., P.129.

[3] Ibid., P.130.

نسبيا مع شركة أخرى مدمجة كليا، والإقصاء يتم في حدود أقل من نسبة مساهمة بين الشركتين.

✓ أما في حالة إقصاء العمليات التي تتم وفقا لطريقة المعادلة والعمليات التي تتم وفقا للإندماج الكلي والنسبي، ففي هذه الحالة النتائج الداخلية في الحسابات من خلال العمليات التي تتم بين شركتين تخضع لطريقة المعادلة وشركات أخرى مدمجة كليا، بحيث يتم إقصاؤها في حدود نسبة مساهم الشركة الأم في رأس مال الشركة التي تخضع لطريقة المعادلة.

### 2.2.3 إلغاء الحصص والأرباح الموزعة داخليا :

يتم إقصاء الحصص التي تستلمها الشركة الأم من طرف الشركات الأخرى من حسابات النتائج المتعلقة بالدورة، فيتم إلغاء الأرباح المتعلقة بالسنوات السابقة التي يتم تسجيلها في الاحتياطات[1] .

### 3.2.3 إلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في المخزون :

ينتج عن عملية بيع المخزون بين الشركات المجمعة بما يعرف بهامش الربح، بحيث يجب إقصاؤه من المخزون النهائي والاحتياطات بالنسبة للشركة التي تباشر في عملية بيع المخزون فالإقصاء يكون حســب الحالات التالية :

- ✓ بالنسبة لأسلوب التكامل الكلي فإن الإقصاء يكون بصفة مطلقة؛
- ✓ أما بالنسبة لأسلوب التكامل النسبي فالإقصاء يكون طبقا لنسبة الفائدة؛
- ✓ فبالنسبة لأسلوب طريقة المعادلة في هذه الحالة الإقصاء يتم لغرض تقييم راس المال الخاص ونتائج الشركات التي تخضع لهذا الأسلوب.

### 4.2.3 إلغاء الخسائر الداخلية :

في هذه الحالة يتم التأكد من قيمة العنصر المعالج من الأصول، بحيث يجب ألا تتجاوز قيمته الخسارة قيمته الحالية، وذلك طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، فمثلا الخسارة الناجمة عن المخزون لا يمكن إقصاؤها لأن سعر البيع يتجاوز قيمته الحالية.

### 5.2.3 إلغاء فوائض القيم الداخلية[2] :

فائض القيمة الداخلي ينجم عن التنازل عن القيم الثابتة التي تتم بين الشركات المجمعة، وهذه الفوائض لا بد من إقصاؤها من أجل الرجوع إلى القيمة الحالية، كما أن فائض القيمة المحقق خلال الدورة يقصى من النتيجة، أما فائض القيمة المتعلق بالدورات السابقة فيتم إقصاؤه من الإحتياطات.

### 6.2.3 إلغاء المؤونات الداخلية[3] :

[1] Idem

[2] نصر الدين شرشاري، مرجع سبق ذكره، ص 37

[3] نفسه

يمكن أن تقوم إحدى شركات المجمع بتخصيص مؤونة لمواجهة خسارة محتملة خلال تعاملها مع شركات أخرى من نفس المجمع، وفي هذه الحالة المؤونات الداخلية تقصى من الحسابات المجمعة.

### 7.2.3 إلغاء فائض قيمة عن الأصول الثابتة :

ويتم ذلك بإلغاء القيم الموجبة الناتجة عن عملية التنازل عن الأصول الثابتة بين شركات المجمع، وذلك عن طريق تسجيلها بقيمتها التاريخية، ويطبق الإقصاء حسب طريقة التجميع المعتمدة وفي حالة الخسارة يتم إلغاء قيمة خسارة التثبيت من حساباتها.[1]

### 4. توزيع رؤوس الأموال الخاصة.[2] :

تعتبر مرحلة توزيع رؤوس الأموال أساس التجميع، باعتبار عملية التجميع هي إستبدال أوراق المساهمة المالية بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجمعة.

لذا يجب في هذه المرحلة من التجميع التأكد من :

- ✓ التأكد أولا من المساواة بين ما بين قيمة أوراق المساهمة المالية والجزء من رأس المال الخاص للشركات الخاضعة للتجميع عند دخولها مرحلة التجميع، والفرق الذي ينتج بين القيمتين هو فرق التجميع الأول* ؛
- ✓ يجب استبدال قيمة أوراق المساهمة المالية بالجزء الخاص برؤوس الأموال التابعة للشركات الداخلة في محيط التجميع.

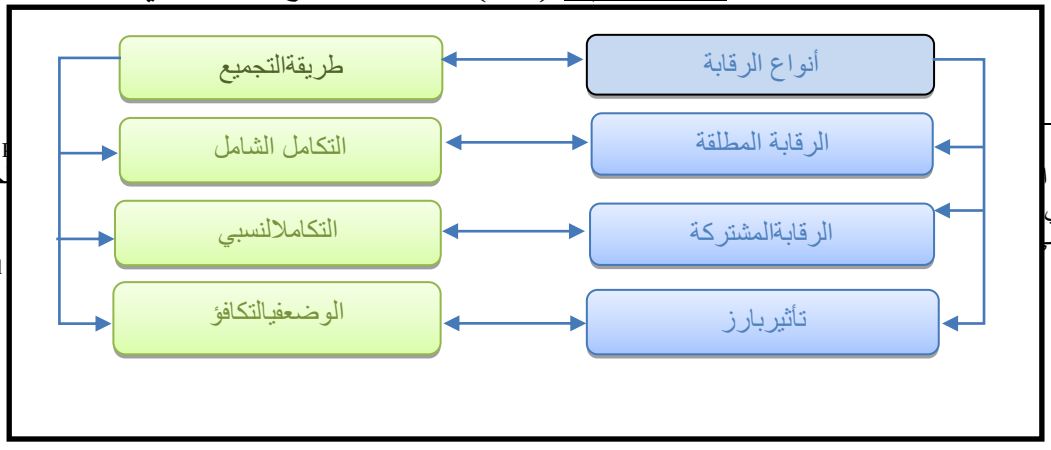
## المبحث الثالث : طرق التجميع المحاسبي

يتحدد اختيار طريقة التجميع المطبقة في أي مجمع للشركات على معيار اساسي وهو نوع الرقابة المطبقة من طرف الشركة الأم والتي تكون محددة نسبة حقوق التصويت المملوكة بصفة مباشرة او غير مباشرة من قبل الشركة الأم في فروعها.

وعلى هذا الأساس ففي التجميع المحاسبي للشركات يوجد ثلاث طرق أساسية[3]:

- ✓ طريقة التجميع بالتكامل الكامل (الكلي)؛
- ✓ طريقة التجميع بالتكامل النسبي (الجزئي)؛
- ✓ طريقة التجميع بالوضع في التكافؤ (المعادلة).
- ✓

**الشكل رقم : (7.2) طرق التجميع المحاسبي**




[1] Jobarde Jean
خاصة للشركة

[3]Khafrabi Med

*إن
أوفي
مقدم

**Source** : Jane Michael palou**, Manule de consolidation principe et pratiques**, group Revue Fiduciaire, France2003, p57.

حيث أن طريقة التجميع تتوقف على بعض العناصر الأساسية لا بد من ذكرها :

- ✓ طبيعة السيطرة او الرقابة (Le Contrôle) التي يملكها الكيان؛
- ✓ نسبة الرقابة (Pourcentage De Contrôle) التي تمتلكها المؤسسة الأم بصفة مباشرة او غير مباشرة.

**الجدول رقم : (6.2) طريقة التجميع ودرجة السيطرة**

| درجة السيطرة | نوع السيطرة | طريقة التجميع |
|---|---|---|
| نسبة سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة أكبر من 50% | سيطرة مطلقة | التجميع الشامل (الكلي) |
| نسبة سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة يتراوح ما بين 20%و50% | تأثير ملحوظ (بارز) | الوضع في المعادلة |
| سيطرة مشتركة مع مساهمين اخرين | سيطرة مشتركة | التجميع النسبي |

**Source** : Elisabeth Bertin, ChristopheGrotowskimanuel, **comptabilité et audite,** Berti Edition, p203

## المطلب الأول : طريقة التكامل الكلي : (Intégration Globale)

وقف المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 القوائم المالية المجمعة والفردية تطبق طريقة التكامل الشامل الكلي على الشركات التي تمارس شركة ما يسمى بالرقابة الحصرية، مما يتيح لها التحكم في السياسات المالية والتشغيلية وسكون هذا ب [1]:

[1] سوسة بدر الدين، مرجع سبق ذكره، ص27

- ✓ الإمتلاك المباشر أو غير المباشر لغالبية حقوق التصويت أو ما يفوق 50%من إجمالي الحقوق؛
- ✓ إمتلاك أكبر من 40% من حقوق التصويت المباشرة او غير المباشرة في الشركة التابعة ولا يوجد أي شريك يملك بصورة مباشرة أو غير مباشرة أكبر من 40%؛
- ✓ التمثيل بالأغلبية خلال نشئ متتالين في مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو مجلس المدرين حسب الحالة.

## الفرع الأول : مفهوم طريقة التكامل الكلي (الشامل)

**التكامل الكلي :** هي القاعدة العامة والأساسية في مجال تجميع القوائم المالية[1]،تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة مما يسمح لها بالسيطـــــــــــرة على ممتلكاتها من النـــــــاحية المالية ونتيجة مجموع الشركـــــات حيث تهدف هاته التقنية إلى تمثيل جميع أطراف المجمع التي لها شخصية معنوية وفق صورة اقتصادية موحدة ولتجسيد هذا الهدف تجمع كل حسابات الميزانية وحساب النتائج في حسابات الشركة المجمعة وهي الشركة الأم[2]. تعتمد طريقة التكامل الشامل على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة ألأم محل الميزانية وحسابات النتائج ونتائج الشركات المجمعة المعنية لإعداد ميزانية واحدة وجدول حسابات نتائج واحد[3].

## الفرع الثاني : خطوات طريقة التكامل الكلي (الشامل)

تقوم طريقة التكامل الكلي (الشامل) على الخطوات التالية:

1. **الدمج (الجمع) :** بحيث يتم الدمج في حسابات الشركة الاملجميع عناصر الميزانية وحسابات النتائج المتعلقة بالشركات التابعة وذلك بعد القيام ببعض المعالجات المحتملة[4]،باعتبارها خطوة أساسية حي يتم فيها الجمع بنسبة 100 %بالنسبة لكل من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الحزينة وهذا يخص كل الهيئات التي تنتمي الى محيط التجميع[5].

[1] سوسة بدر الدين، مرجع سبق ذكره، ص27

[2]Friedrich micheline et autre, **Financement trésorerie, financement externe, financement propre, consolidation corrige**, édition Foucher, vanrs, 2006p143.

[3]الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص 92

[4]Bruno Bachy, Michal soin, **analyse financière des comptas consolidés norme IFRS**, Dunod, paris, 2009, p51.

[5]Bertin Elisabeth et outres, **comptabilité et audite**, Bertie éditions, Alger, 2013p206.

2. **التوزيع :** بمعنى توزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة ما بين الشركة الأم وفوائد المساهمين أو الشركاء الآخرين (حقوق الأقلية)، وتحديد فترة التجميع الأولى[1].
3. **الإلغاء (الإقصاء) :** تتمثل في الحسابات المتبادلة بحيث يتم فيها إلغاء الحسابات الداخلية كالاستهلاكات و الديون، والتكاليف والحقوق الأخرى بالإضافة الى الأرباح[2].
4. **التسجيل :** تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إلغاؤها[3].
5. **تحديد الاحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة :** يتم في هذه الحالة تحديد قيمة الاحتياطات والنتيجة بالنسبة للمجمع.
6. **إعداد الحسابات المجمعة :** وذلك من خلال إعداد وتحديد الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع القوائم الأخرى كجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال تتم بعدها عملية التسجيل المحاسبي في جدول اليومية.

## الفرع الثالث : المشاكل التقنية المتعلقة بطريقة التكامل الشامل (الكلي)[4]

تعد هذه الطريقة الأكثر تكاملا، ويتم فيها إدماج حسابات الميزانية وحسابات النتائج □ميع المؤسسات الداخلة ضمن محيط التجميع.

### 1. التجميع المباشر أو التجميع غير المباشر :

□سب الغرفة ا□هوية الحسابات الفرنسية **(CRC 99.02)** المادة111 □كن إدماج الحسابات اذا بطريقة مباشرة 11 من المؤسسة الأم أو بطريقة غير مباشرة .أي إدماج متتالي للمجمعات الفرعية، وا□شكل المطروح في هذه ا□الة هو كيفية معا□ة المساهمة غير مباشرة بالطريقة الأمثل بالنسبة للمؤسسة الأموال التي توفر معلومات ملائمة و في وقت مناسب وبأقل تكلفة، ففي حالة التجميع ا□باشر يتم إدماج المساهمة غير مباشرة مع المؤسسة التي تحوز فيها المؤسسة الأم على مسا□ة مباشرة و تتحصل على □مع فرعي وبعد ذلك يتم إدماج القوائم ا□الية للمؤسسة الأم والمجمع الفرعي، أما في حالة التجميع ا□باشر فإنه يتم دمج □يع القوائم الفردية عن طريق التكامل الشامل وذلك □ساب نسبة المصلحة .

### 2. مصالح الأقلية المدنية :

[1]Idem
[2]Bertin Elisabeth, Op.Cit., p .206
[3]Ibid. P207.
[4]Brono Bachy, Michel Sion, **Analyse Financière Des Comptes Consolides Normes IFRS**, 2eme édition, Dunod, Paris, 2009, P57.

سب270 – المادة 02 عندما تكون هناك خسارة بأن حصة الأقلية في المؤسسة التي تستعمل طريقة التكامل الشامل تصبح سالبة و بالتالي هناك فائض بين قيمة ا سارة وحقوق الأقلية وفي هذه ا الة يتم ميل ا سارة على حصة الأغلبية إلا إذا كانت الأقلية ملزمة وقادرة على رد الخسائر، وفي حالة تحقيق الشركة التابعة لأرباح في ف ات لاحقة فإنه ب تخصيص تلك الأرباح بالكامل لحقوق الأغلبية حتى يتم تغطية نصيب الأقلية في ا سائر التي سبق ميلها لحقوق الأغلبية و التي كن أن تؤثر على مصلحة وقرار المساهمين في المؤسسة وبالتالي على قيمة المؤسسة.

## المطلب الثاني : طريقة التكامل النسبي (Intégration Proportionnelle)

يتعلق التكامل النسبي بالشركات التابعة،ولا تختلف هذه الطريقة عن سابقتها حيث تخضع لنفس قواعد التكامل الشامل، فالفرق الوحيد بينهما هو غياب حقوق الملكية، فسوف نتطرق إلى مفهومها وخطواتها.

### الفرع الأول : مفهوم طريقة التكامل النسبي

**التكامل النسبي :** أسلوب التكامل النسبي يطبق على الشركات الخاضعة للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم، وهذه الطريقة تقوم باستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط،والذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تملك عناصر أصول وخصوم مكونة لأموال خاصة بهذه الشركة والمحددة وفقا لقواعد التجميع[1].

ويتم إظهار حسابات الأصول والخصوم التي تخص المجمع فقط، حيث يستثني أسلوب التكامل النسبي الفائدة خارج المجمع، بمعنى تقوم مباشرة بالاستحواذ على جزء من أصول الشركات التابعة وجزء من خصومها[2].

كما تقوم هذه الطريقة «تعويض وهمي عيني لسندات المساهمة فعلى سبيل المثال إذا كانت الشركة الام تملك ثلث رأس مال الفرع فإنها تحصل على ثلث عناصر ميزانيته " [3].

### الفرع الثاني : خطوات طريقة التكامل النسبي [4]

طريقة التكامل النسبي لا تختلف كثيرا عن طريقة التكامل الشامل (الكلي) إلا في نسبة فوائد الأقلية (حقوق الأقلية) والتي يمكن تلخص خطواتها فيمايلي:

[1] OBERT Robert**, comptabilité et audit manuel et applications**, 3éme édition, Donod, paris, 2010, p225.
[2] MAESO Robert, comptabilité approfondie en 32 fiches, Op.cit., p144.
[3]Pierre Garnier, **la comptabilité des sociétés**, bordas 1er 2éme édition, paris, DUNOD entrepris, 1981, p323.
[4] شنوف حمزة، **قياس مدى إستجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفقSCF للمعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على نتائج التحليل المالي**، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير: تخصص مالية ومحاسبة، ورقلة،2017/2016، ص 19

1. **الإدماج :**

بحيث في حسابات الشركة المجمعة حصص (Quote-part) من الأصول والديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم يتم إدماجها في الشركات الأخرى التابعة، أي ان الحسابات التي تم إدماجها تعبر عن فوائد المؤسسات المالكة لسندات المساهمة، وذلك بعد القيام بمعالجات تخص إقصاء العمليات الداخلية للمجمع.

2. **الإقصاء :**

في هذه المرحلة يتم إقصاء المساهمات المتعلقة بالشركة الأم في الشركات التابعة من الميزانية المجمعة.

**الفرع الثالث : المشاكل التقنية المتعلقة بطريقة التكامل النسبي**

**خصوصيات الاستبعاد مابين فروع المجمع[1]:**

بحسب المادة **CRC99.02** المادة 280 :

يتمثل الاختلاف الأساسي مع طريقة التكامل الشامل في أن عناصر الاستثمارات ونتيجة المؤسسة □ت رقابة مشتركة ومنه يتم تقسيمها إلى نسبة مسا□ة المؤسسة في أسهم بدون حقوق الأقلية.

- ✓ يتم تقييم رأس المال والنتيجة ا□د□ة مع مراعاة بأن تقسيم الفوائد والميزانية وحساب النتائج يتم حسب هذه الطريقة وذلك □ساب نسبة المصلحة؛
- ✓ يتم استبعاد السندات عن طريق حصة رأس ا□ال ا□دمج للمؤسسة ا□اضعة للرقابة المشتركة وفي هذه ا□الة لايوجد حقوق أقلية.

بحسب المادة **CRC 90.02** المادة 28100 :

يتم استبعاد الحقوق والديون المتبادلة وكذا الأعباء والإيرادات المتبادلة في حدود نسبة الإدماج للمؤسسة المراقبة بصفة مشتركة، ويتمثل الفارق بين ا□بلغ ا□ستبعد ومبلغ الحقوق والديون على أنه ديون أو حقوق على المؤسسات الخارجية للمجمع .

بحسب المادة **CRC 90.02** المادة 28101 :

- ✓ عندما نكون أمام حالة تنازل من مؤسسة مد□ة كليا لمؤسسة مد□ة بالتناسب، يكون الاستبعاد في حدود نسبة الإدماج للمؤسسة ا□اضعة لرقابة مشتركة. وفي ا□الة العكسية لنفس القاعدة؛

[1] الطيب مداني، مرجع سبق ذكره، ص 99

- ✓ يتم الاستبعاد بصفة كلية مخصصات حسابات إعادة تقييم سندات المساهمة □واجهة □سائر في قيمة الأسهم لمؤسسة خاضعة لرقابة مشتركة.

من خلال ماسبق □كن القول أن عملية التصحيحات ومعالجة العمليات الداخلية بالتناسب مع الحصة المحازة تطرح لنا مشاكل أثناء التطبيق.

## المطلب الثالث : طريقة المعادلة (Intégration par mise en équivalence)

تخص هذه الطريقة الفروع التي يمارس عليها تأثير أو نفوذ فعال.

### الفرع الأول : مفهوم طريقة المعادلة

تطبق طريقة المعادلة أو التكافؤ على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثير ملحوظ، حيث تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانياتها والتي هي عبارة عن سندات مساهمة لشركات الفروع والتي لا بد أن تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع.[1]

كما يطبق هذا الأسلوب على الشركات التي □ارس عليها نوعا من السيطرة وهذه الأخ□ة تعرف من خلال التدخل ا□باشر أو غير ا□باشر في السياسة ا□الية والتسيير والإستراتيجية.

كما أنه من خلال هذا الأسلوب □كن تحديد نسبة الرقابة أو بالأحرى المال الذي تؤول إليه الشركات التي □ضع لتأثير ملحوظ،لاسيما أن هذا الأسلوب ا□تمثل في طريقة ا□عادلة يتحدد في حالة ما إذا كانت نسبة الرقابة لا تتعدى من حقوق 20 % التصويت، وتقييم سندات المساهمة لفرع للقوائم المالية للمؤسسة الام وفق القيمة الحقيقية الحالية المفترضة، حيث تتمثل هذه الطريقة في إعادة تقييم الأسهم المحتفظ بها .[2]

### الفرع الثاني : خطوات طريقة المعادلة

طريقة المعادة هي عملية استبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع.

من خلال هذا الأسلوب يتم إحلال القيمة المحاسبية الصافية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم محل رأس المال الخاص مضافا إليه نتيجة الدورة، ويمك الإشارة إلى ما يلي :

- ✓ بالنسبة إلى الميزانية المجمعة : يجب إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة المضاف إليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد التجميع؛

[1] Bruno Bachy, Michel Sion, Op.cit., P56.

[2] شنوف حمزة، نفس المرجع السابق، ص 20

- ✓ بالنسبة إلى جدول حسابات النتائج المجمع : يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات؛
- ✓ إهمال كل ما هو متعلق بالشركة الفرع فيما يخص أصول الفرع وديونه.

## الفرع الثالث : المشاكل التقنية المتعلقة بطريقة المعادلة

إن مراكز الميزانية وحسابات النتائج لا تظهر في الميزانية الموحدة ويتم استبدال قيمة المساهمة بالقيمة الحقيقية للمساهمة وفي هذه الحالة لا يتم استبعاد العمليات الداخلية ولكن هناك بعض المعالجة (التجانس ما بين الطرق، التحويل، الوثائق بالعملة الأجنبية ...) والتي لها تأثير على رأس المال ولا تظهر عند إعداد القوائم المالية الموحدة[1].

**الجدول رقم : (7.2) طرق التجميع وفق المرجعية المحاسبية الدولية والمرجعية الفرنسية**

| المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) | | | المرجعية الفرنسية (CRC 99-02) | | |
|---|---|---|---|---|---|
| الشروط | نوع الرقابة | طريقة التجميع | الشروط | نوع الرقابة | طريقة التجميع |
| أكبر من 50% من حقق التصويت | مراقبة فرع | اندماج كلي | أكبر من 50% من حقوق التصويت | مراقبة مطلقة | اندماج كلي |
| أقل من 50 % من حقوق التصويت لكن مع إمكانية تسيير السياسات المالية والعملياتية أو تعيين أغلبية أعضاء الإدارة | مراقبة فرع | اندماج كلي | أكبر من 40% من حقوق التصويت مع تعيين لمدة سنتين لأغلبية هيئات الإدارة | رقابة مطلقة | اندماج كلي |
| أكبر أو يساوي 20% من حقوق التصويت | تأثير بارز | اندماج عن طريق التكافؤ | أكبر أو يساوي 20% حقوق التصويت | تأثير بارز | اندماج عن طريق التك |
| استغلال مشترك المؤسسة مشتركة أو وجود اتفاق تعاق | رقابة مشتركة | اندماج نسبي أو اندماج عن طريق التكافؤ | استغلال مشترك لفرع | رقابة مشتركة | اندماج نسبي |
| أقل من 20% من حقوق التصويت | خارج محيط التجمي | لا شيء | أقل من 20 %من حقوق التصويت | خارج محيط التجم | لا شيء |

**المصدر :** عمورة جمال، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة البليدة 02،الجزائر،العدد 27،مجلد2 ،2013،ص18.

## خلاصة :

خصص هذا الفصل للتعرف على مجمع الشركات والمراحل العملية للتجميع، حيث يتوجب تحديد كل الشركات الداخلة في محيط التجميع والشركات المستبعدة وهذا بهدف إحداث هيكـــل تنظيمي للمجمع، وبعدها تحديد طرق التجميع المطبقة وكيفية تنظم الحسابات

[1] الطيب مداني، مرجع سبق ذكره ،ص100

المجمعة الخاصة بكل شركة، للحصول على قوائم مالية مجمعة وفق القوانين المحاسبية والتنظيمات.

ومن خلال ما سبق يمكننا القول أن عملية تجميع الحسابات أو القوائم المالية هي عملية تتطلب التحكم والضبط الجيد للمفاهيم والطرق المستعملة، حيث من خلال هذا الفصل حاولنا تسليط الضوء على الأساس النظري لعملية التجميع وإسقاطاتها العملية، لاحظنا الاختلافات الكثيرة في المفاهيم والتي لم يتم الفصل في بعضها كإعطاء تعريف واضح للمجمع على غرار الاختلاف الجوهري في التشريع الجزائري بين القانون التجاري الجزائري والتشريع الجبائي، والطرق المحاسبية الملائمة لعملية التجميع حسب حالة أو وضعية كل مؤسسة من حيث نسب المساهمة والرقابة.

# الفصل الثالث

## دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز ناحية الغرب RDO

**تمهـــــيد**

سنحاول في هذه الفصل إسقاط الجانب النظري من الدراسة على واقع المؤسسة " ناحية التوزيع الغرب " لمعرفة القوائم المالية المجمعة في هذه المؤسسة ودرجة الاهتمام بها وتمحورت دراستنا حول مصلحة المحاسبة وسنحاول إبراز وتحديد خطوات التجميع وأثره على جودة المعلومة "والتي أصبحت من الظواهر الأكثر أهمية بالنسبة للمسئولين والباحثين، الأمر الذي دفعنا كطلبة إلى الاهتمام بمراحل وطرق التجميع وتبيان أثره على جودة المعلومة.

من أجل ذلك قمنا بإجراء تربص ميداني بالمؤسسة معتمدين على ما يلي :

- ✓ مقابلة المسؤل عن مصلحة المحاسبة؛
- ✓ مقابلة رئيس مصلحة الشؤون القانونية؛
- ✓ الاعتماد على الوثائق الداخلية للمجمع.

بعد هذا سنقوم بإبراز نبذة تاريخية عن خدمة توفير الكهرباء و الغاز ثم سنقوم بعرض الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية وفي الأخير نقوم بإبراز كيفية التجميع و اثرها على جودة الإفصاح.

## المبحث الأول : تقديم عام لمجمع سونلغاز

بالرغم من الصعوبات والتحديات التي يعاني منها الإقتصاد الجزائري، تسعى مؤسساتها جاهدة إلى الرفع من مستواها لمحاولة تطوريها وتحقيق الفعالية و الكفاءة

المرغوبة. من أهم السبل الحالية في بيئة الأعمال لتحقيق الفعالية هو الاتصال بطريقة حديثة تستجيب لمتطلبات السوق. إن رفع جودة الافصاح وضع أطر ومعايير لكل ما يخدم هذا الهدف، هو أحد الحلول الحديثة لذلك ومن أجل فهم هذا الطرح قمنا باختيار سونلغاز كحالة تطبيقية لدراستنا هذه.

تملك المؤسسة الوطنية سونلغاز عدة وحدات موزعة عبر التراب الوطني، وهي ذات تنظيم مميز وتتكون كل وحدة من عدة أقسام ومصالح تخضع بدورها إلى مدريات عامة تابعة إلى مركز المؤسسات نفسه.

سنتناول في هذا المبحث التعرف على شركة سونلغاز واهم تطوراتها.

## المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المـؤسسـة وتعريفها

### الفرع الأول : لمحة تاريخية عن سونلغاز

في سنة 1947 تم إنشاء المؤسسة العمومية "كهرباء وغاز ا لجزائر " المعروفة سابقا اختصارا ب **EGA** والتي أسند إليها الاحتكار في ميدان إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز وتضم **EGA** المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع، وقد كانت تندرج تحت قانون أساسي خاص بـ ليبون ( **LEBON** ) وشركائه وشركة **SPE** (الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز) ثم وقعت تحت مفعول قانون التأمين الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.

تكفلت الدولة الجزائرية المستقلة بمؤسسة ( **EGA**) فبعد بضع سنوات من ذلك وبفضل مجهودا ت معتبرة بذلت في سبيل التكوين في تأطير للعاملين الجزائريين من تولي هذه المؤسسة تحولت ( **EGA**) في سنة 1969 إلى سونلغاز (الشركة الوطنية للكهرباء والغاز) طبقا للمرسوم 69/59 وما لبثت أن أضحت مؤسسة ذات حجم هام، فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000 عون، وكان الهدف المقصود من تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييريه لكي يكون في مقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية في البلاد، والمقصود بوجه خاص هو التنمية الصناعية وحصول عدد كبير من السكان على الطاقة الكهربائية (الإنارة الريفية) وهو مشروع يندرج في مخطط التنمية الذي أعدته السلطات العمومية[1].

تزودت المؤسسة في سنة 1983 بخمس شركات فرعية للأشغال المتخصصة وهي :

- ✓ كهريف للإنارة وإيصال الكهرباء؛

[1] الوزير المكلف بالوصاية، **الجريدة الرسمية**، رقم 65، الجزائر، 01 أوت 1969.

- ✓ كهركيب للتركيبات والمنشآت الكهربائية؛
- ✓ قناغاز لإنجاز شبكات نقل الغاز؛
- ✓ إينرغا للهندسة المدنية؛
- ✓ التركيب للتركيب الصناعي؛
- ✓ المؤسسة الوطنية لصنع العدادات وأجهزة القياس **(AMC)**.

فبفضل هذه الشركات المتفرعة أصبحت " سونلغاز " تمتلك حاليا منشآت أساسية كهربائيـة وغازية تفي باحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، وفي 14-12-1991 وطبقا للمرسوم رقم 475 -91 تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري EPIC.[1]

إن إعادة النظر في القانون الأساسي يثبت أن للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية الذي يطرح ضرورة التسيير الاقتصادي والتكفل بالجانب التجاري، وضمن الهدف نفسه أصبحت المؤسسة في سنة 2002 شركة مساهمة**( SPA)** وهذا بموجب قانون 01/02 المتضمن قانون الكهرباء والغاز، فهذا التغيير منح لمؤسسة "سونلغاز" إمكانية توسيع نشاطها ليشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة كما أتاح لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر، وباعتبارها شركة مساهمة فإنه يتعين عليها حيازة حافظة أسهم وقيم أخرى منقولة مع إمكانية امتلاك أسهم في شركات أخرى، وهذا ما ينبئ عن تطورها، حيث أضحت مجمعا أو شركة قابضة (هولدينغ ).

قامت (سونلغاز) خلال السنوات من 2004 إلى 2006 بإعادة هيكلة نفسها في شكل شركات متفرعة حيث أن هذه الفروع مكلفة بالنشاطات الأساسية للمؤسسة وهي :

- ✓ سونلغاز إنتاج الكهرباء **(SPE)**؛
- ✓ مسير شبكة نقل الكهرباء **(GRTE)**
- ✓ مسير شبكة التوزيع **(XD)**.

وفي سنة 2005 تمت هيكلة وظيفة التوزيع في أربعة شركات فرعية :

- ✓ الجزائر العاصمة؛
- ✓ منطقة الوسط؛
- ✓ منطقة الشرق؛
- ✓ منطقة الغرب.

[1] رئاسة الحكومة، **الجريدة الرسمية**، رقم 66، الجزائر، 14ديسمبر 1991.

## الفرع الثاني : تقديم سونلغاز [1]

هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر القنوات، وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى، فهذه القطاعات لها أهمية بالنسبة للمؤسسة ولاسيما في ميدان التسويق للكهرباء والغاز نحو الخارج.

وتخضع سونلغاز لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة، وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع المواطن ومتعامل الخاص. وحاليا أصبحت مؤسسة سونلغاز عبارة عن مجمع يضم عدة فروع.

## الفرع الثالث : أهداف والتزامات شركة سونلغاز [2]

### 1. اهدافها :

تتلخص أهداف الشركة فيما يلي :

- ✓ تحقيق و ضمان سير المرفق العام؛
- ✓ ضمان أداء الخدمات العمومية؛
- ✓ تلبية حاجيات الزبائن؛
- ✓ التنمية بكل الوسائل والنشاطات التي لها علاقة مباشرة مع تصنيع الكهرباء والغاز بشتى الطرق في الجزائر وخارجها بشراكة مؤسسات جزائرية وأخرى أجنبية.

### 2. التزاماتها :

بالنظر لاحتكار الشركة لهذا النشاط وجب عليها الالتزام بما يلي:

- ✓ الاستجابة في حدود الشروط المطلوبة لضمان الجودة ومواصلة العمل والأمان لكل طلبات التغذية بالكهرباء والغاز حيث توفر الشبكات؛
- ✓ ضمان التحكم الفعال في برامج التنمية والمنشآت الكهربائية والغازية خصوصا برامج مد الكهرباء والتوزيع العمومي للغاز؛
- ✓ تطبيق شروط معروفة بصرامة المساواة في معالجة كل ما يخص بالزبون خاصة : التسعيرة المنصوص عليها بالمرسوم؛
- ✓ دفتر يتضمن البنود العامة التي تحدد الشروط العامة لتوصيل وإنشاء الطاقة.

[1] سونلغاز، **7سنوات منذ النشأة من الإنجازات**، وهران، 2015.
[2] سونلغاز، **أهداف وإلتزامات شركة سونلغاز**، تيسمسيلت، 2017.

## الفرع الرابع : وظائف سونلغاز[1]

أهم نشاطاتها تتمثل في :

- ✓ إنتاج، نقل، توزيع وتسويق الكهرباء في داخل و خارج التراب الوطني؛
- ✓ نقل الغاز لسد حاجيات السوق الوطنية؛
- ✓ توزيع وتسويق الغاز داخل و خارج التراب الوطني؛
- ✓ تطوير التموين بكل الخدمات الطاقوية؛
- ✓ دراسة وتطوير كل أشكال ومنابع الطاقة؛
- ✓ إنشاء الفروع والمساهمة داخل و خارج الوطن.

بصفة عامة سونا لغاز تسهر على الخدمة العمومية في الميدان الطاقة وفقا للقوانين السارية المفعول.

## المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز

### الفرع الأول : التطور الهيكلي لمديرية التوزيع[2]

#### 1. قبل التقسيم الإداري في سنة 1974

كانت مديرية التوزيع مقسمة إلى أربع مديريات جهوية وهي :

- ✓ المدرية الجهوية للوسط مقرها بالجزائر العاصمة **(SDA)**؛
- ✓ المدرية الجهوية للوسط مقرها البليدة **(SDC)**؛
- ✓ المدرية الجهوية للغرب مقرها وهران **(SDE)**؛
- ✓ المدرية الجهوية للشرق مقرها قسنطينة **(SDE).**

#### 2. بعد التقسيم الإداري في سنة 1974 :

الذي أنشأت على إثره 16 ولاية ليصبح العدد الإجمالي للولايات 31 ولاية عبر التراب الوطني.

---

[1] سونلغاز، **وظائف شركة سونلغاز**، الجزائر، 2018.

[2] كاسيلي ياسين عبدالرؤوف، رئيس مصلحة الشؤون القانونية، **التطور الهيكلي لمديرية التوزيع**، مديرية التوزيع تيسمسيلت، 12مارس2018، (مقابلة شخصية).

بعد هذا التقسيم الإداري وحرصا من المؤسسة على تقريب الإدارة من المواطن في إطار اللامركزية، قررت في نهاية السبعينيات أن يكون في كل مقر ولاية مركز توزيع. وتقسيم المديريات الجهوية للتوزيع إلى تسع مناطق توزيع عبر كامل التراب الوطني.

بقيت هذه الهيكلة حتى التقسيم الإداري الثاني في سنة 1984 حيث أضافت الحكومة 17 ولاية جديدة ليكون بذلك ولحد الآن العدد الإجمالي للولايات 48 ولاية.

### 3. **بعد صدور قانون 2002 :**

من أجل مسايرة التحولات الاقتصادية للبلاد كان لزاما إعادة هيكلة المؤسسة وفقا للمتطلبات الجديدة وفتح رأس مالها. لذا صدر القانون رقم 01/02 المؤرخ في 23 ذو القعدة عام 1422 ه الموافق ل 05 فبراير سنة 2002 م المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز بواسطة القنوات.

انتقلت المؤسسة من الطبيعة القانونية "شركة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري " إلى الصيغة القانونية "شركة ذات أسهم ".

بصدور هذا القانون كانت الصيغة هي تأسيس شركات مصغرة تسمى بفروع شركة وجعلها داخل **(Filiales)** جمع يسمى مجمع سونلغاز.

بدأ أولا بتأسيس الفروع التي تقوم بالنشاطات غير الرئيسة في الشركة وإعطاء كل منها ميزانيتها الخاصة بها. نذكر منها على سبيل المثال : المطبعة المركزية، مراب السيارات، تصليح المحولات الكهربائية. ثم بعد ذلك في تفريع إنتاج الكهرباء ونقل الكهرباء والغاز. وانتهى بتفريع الجزء الأكبر من المؤسسة والمتعلق بتوزيع الكهرباء والغاز.

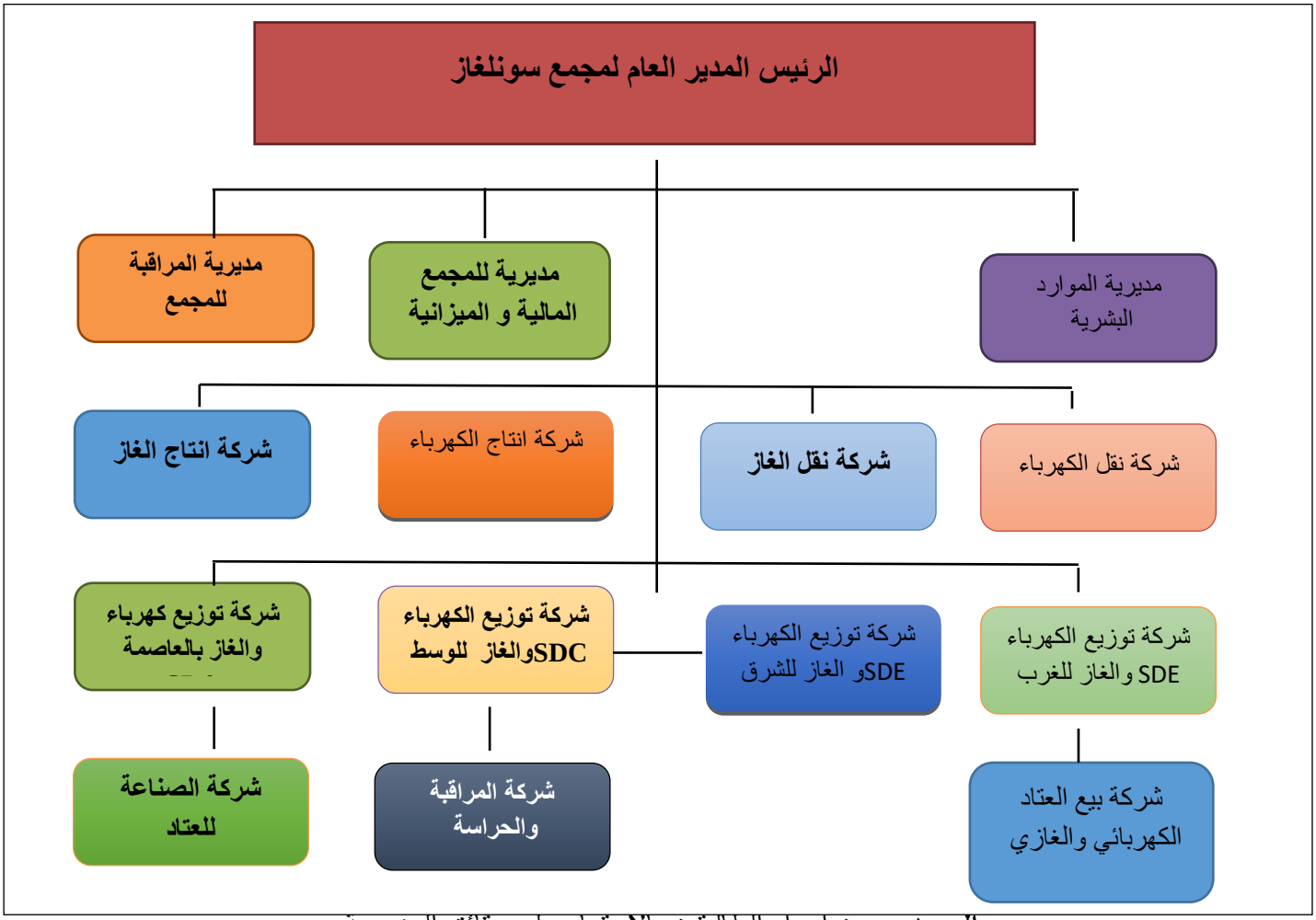
هذا القطاع المباشر للزبائن حولت مناطقه التسعة إلى أربع مديريات عامة تضم كل منها مديريات جهوية وهي في جلها كانت تسمى مراكز توزيع ، وهذه المديريات العامة هي :

- ✓ شركة توزيع الكهرباء والغاز الجزائر ومقرها بالجزائر العاصمة؛
- ✓ شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب ومقرها بوهران؛
- ✓ شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق ومقرها بقسنطينة؛
- ✓ شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط ومقرها بالبليدة.

## الفرع الثاني : فروع شركة سونلغاز وهيكلها التنظيمي

### 1. الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز

**الشكل رقم : (1.3) الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز**




**المصدر** : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة

**2. فروع شركة سونلغاز[1] :**

- ✓ سونلغاز إنتاج الكهرباء و الغاز **(SPE)**
- ✓ سونلغاز نقل الكهرباء **(GRTE)**
- ✓ سونلغاز نقل الغاز **(GRTG)**
- ✓ سونلغاز عمليات نظام الكهرباء **(OSE)**
- ✓ شركة نقل والصيانة الخاصة بالمعدات الصناعية والكهربائية
- ✓ شركة صناعة المعدات الصناعية **(ME)**
- ✓ شركة الجزائرية تقنيات المعلومات ( **INFO-SAT**)
- ✓ شركة الوقاية و الأمن ( **SPAS**)
- ✓ المستودع الجزائري لعتاد الكهرباء والغاز ( **CAME**)
- ✓ مركز البحوث وتطوير الكهرباء و الغاز **(CREDEG)**
- ✓ سونا لغاز صيانة الخدمات السيارات **(MPV)**
- ✓ شركة خدمات محولات كهربائية **(SKMK)**
- ✓ سونا لغاز طب العمل **(SMT)**
- ✓ صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية سونلغاز **(FOSC)**
- ✓ معهد تكوين في الكهرباء و الغاز **(IFEG)**
- ✓ مركز تكوين ( بن عكنون ) **(CBA)**
- ✓ المدرسة التقنية (البليدة) (ETB)
- ✓ مركز تكوين عين مليلة **(CAM)**
- ✓ شركة الأشغال الكهرباء **(KAHRIF)**
- ✓ شركة انجاز القنوات **(CANAGAZ)**
- ✓ شركة الهياكل القاعدية ( **ENERGA**)
- ✓ شركة التركيب الصناعي **(ETTERKIB)**
- ✓ شركة الأشغال و التركيب الكهربائي **(KAHRAKIB)**

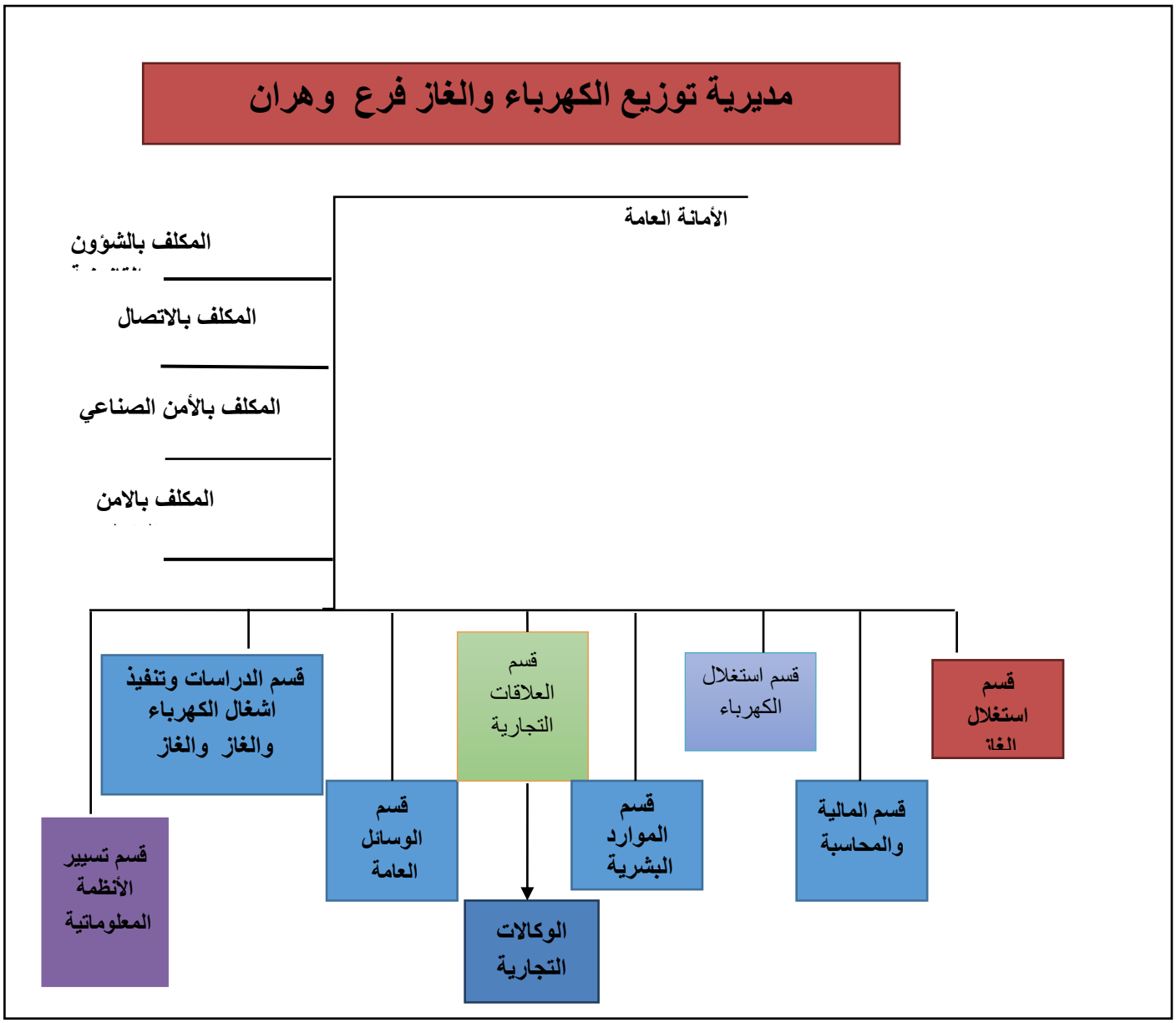
## المطلب الثالث : المديرية الجهوية للتوزيع ناحية الغرب (وهران) RDO

[1] سونلغاز، **فروع شركة سونلغاز**، الجزائر، 2014.

## الفرع الأول : تعريف الهيكل التنظيمي

يتميز الهيكل التنظيمي بمبدأ التدرج الذي يحدد العلاقات نحو الاتجاهات الأربعة، الأعلى، الأسفل، الجانبين، وقد يظهر على أساس التسلسل القيادي وقد يكون على أساس وظيفي يحدد مجال مختلف المناصب ويمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما يلي :

**الشكل رقم : (2.3) الهيكل التنظيمي لمدرية التوزيع وهران RDO**



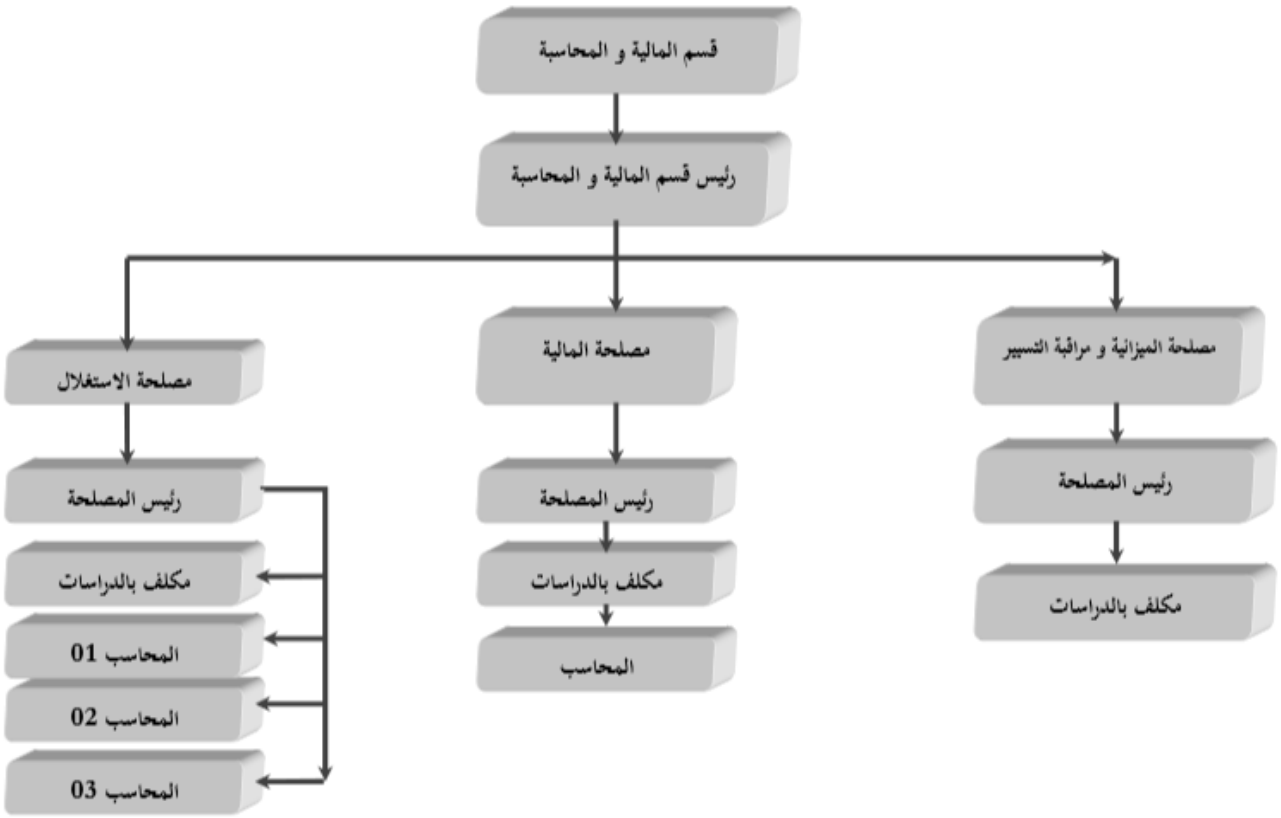

2.3 **مكلف بالإعلام والإتصال :** ويحرص على توفير المعلومات التي تتعلق بالعاملين داخل المؤسسة وتوزيعها في الوقت المناسب.

3.3 **المكلف بالأمن** : دوره هو التقليل من الحوادث وحفظ الأمن الأمن الداخلي

**4.3 قسم المالية والمحاسبة**[1]: ويعتبر المحور الأساسي للمركز لما يقوم به من تسيير شامل لمراكز الأشغال السنوية للمركز وإعداد القوائم المالية المجمعة، وهي مكلفة بتقديم الحصيلة النهائية ومتابعة المتعاملين الخواص في إطار الأشغال الموكلة إليهم.

**الشكل رقم : (3.3) الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة**

**المصدر :** من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة




ويتكون هذا القسم من ثلاث مصالح :

**مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير :**

- ✓ إعداد الميزانية السنوية لـ (DR)؛
- ✓ إعداد جدول المعطيات وحصيلة النشاط لـ (DR).

**مصلحة المالية :**

- ✓ ضمان التنظيمات اللامركزية؛
- ✓ متابعة حسابات الخزينة ومراقبة الحساب الجاري البنكي والحساب الجاري البريدي؛
- ✓ إعداد تقديرات الخزينة قصيرة المدى؛

[1] عاجد عبدالقادر، مصلحة الإستغلال، **تجميع القوائم المالية**، تيسمسيلت، 4فيفري 2018، (مقابلة شخصية).

- ✓ إنجاز التقريبات الحساب البنكي والحساب الجاري البريدي.

**مصلحة الإستغلال (الإستثمار) [1]:**

- ✓ ضمان تفتيش ومراقبة ومحاسبة العمليات؛
- ✓ إستنتاج الحصيلة النهائية لـ (DR) حيث (DR) المديرية الجهوية؛
- ✓ مقارنة وتبرير وضمان تطهير الحسابات؛
- ✓ ضمان النشاط الجبائي اللامركزي؛
- ✓ مسك بطاقات التثبيت؛
- ✓ ضمان التواصل مع المراكز المحاسبية ومقر المسير العام بالمديرية؛
- ✓ الإشراف (الوسائل الخاصة والخارجية) مختلف الجرد (المخازن، الإستثمارات، الزبائن، ..إلخ).

**5.3 قسم تسير نظام المعلوماتية** [2] : تم إنشاء هذا المركز في 01 جانفي 1997 وهو يحتوي على معدات حديثة، مهمتها هي معالجة المعلومات بواسطة الإعلام الألي لقوانين إستهلاك الزبائن لكل من الكهرباء والغاز، يتولى رئاسة هذا المركز مهندس دولة ومجموعة من المتخصصين في الإعلام الألي، للمركز علاقة مباشرة مع مصلحة العلاقات التجارية.

**6.3 قسم الدراسات والأشغال**[3] **:** تتكفل هذه المصلحة بالدراسة الميدانية لكافة الاشغال المتعلقة بعملية توصيل الكهرباء أو الغاز للزبون من حيث الكمية والتكلفة وتحديد المسافة بين الزبون والشبكة، فتحرر بعد ذلك مخطط دراسة **PLAN D'ETUDE**، والذي يشمل كل ما يتعلق بالدراسة التي قامت بها.

7.3 **قسم إستغلال الشبكات** [4] **:** وهي المسؤولة عن تسير شبكات التسيير (الكهرباء والغاز) عن صيانتها وتسهر على مدى إستمراريتها في التوزيع كماً ونوعاً مع إحترام المعايير المعترف بها، ومن بين المهام التي تقوم بها هذه المصلحة نذكر :

- ✓ إكتشاف أي خلل على مستوى شبكة التوزيع للغاز او الكهرباء .
- ✓ مراقبة المحولات الكهربائية، وتموين الوكلات بأجهزة القياس؛
- ✓ إصلاح أي عطب في العدادات (الكهرباء/الغاز)؛
- ✓ رسم الخرائط الهيكلية الغازية والكهربائية.

8.3 **قسم الموارد البشرية**[5] **:** تهتم بتسيير شؤون الموظفين وكل ما يتعلق بحياتهم المهنية منذ توظيفهم داخل المركز بما في ذلك التدريب، أجور، ترقية، تقاعد، طلب عمل

[1] سونلغاز، **مصلحة الإستغلال (الإستثمار)**، وهران، 2017.
[2] سونلغاز، **قسم تسيير نظام المعلوماتية**، وهران،2017.
[3] سونلغاز، **قسم الدراسات و الأشغال**، وهران،2018.
[4] سونلغاز، **قسم إستغلال الشبكات**، وهران، 2018.
[5] سونلغاز،**قسم الموارد البشرية**، وهران، 2018.

(توظيف) ... إلخ، فيتم تكوين بطاقة العامل والتي تحتوي على كل ما يخص العمال إلى غاية خروجه من المؤسسة، وتظم شعبة المتخصصين 4 عامل موزعين حسب الوظائف التالية :

- ✓ رئيس مصلحة المورد البشرية؛
- ✓ عون مسيير رئيسي للمستخدمين؛
- ✓ عون تسير المستخدمين؛
- ✓ موظف إداري.

9.3 **مصلحة العلاقات التجارية** [1]: تهتم بتسيير طلبات الزبائن، وهي نقطة الوصل بين الزبون والمؤسسة، ومن مهامها :

- ✓ تسيير مختلف طلبات الزبائن من كهرباء وغاز تلبها؛
- ✓ حساب الفواتير المتعلقة بالطاقة المستهلكة؛
- ✓ متابعة مختلف الديون مع الزبائن؛
- ✓ مراقبة قواعد وإجراءات التسيير؛

## المبحث الثاني : القوائم المالية ومحيط التجميع بمجمع سونا لغاز

يقوم مجمع سونا لغاز بإعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي كما يتم تقييم عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي والاعتبارات الجبائية، أما تحديد محيط التجميع فيتم وفقا للقانون التجاري الجزائري.

### المطلب الأول : عملية التجميع في مجمع (سونلغاز ) [2]

سنتناول في هذا المطلب كيفية الحسابات لمجمع سونلغاز خلال سنة 2016

#### الفرع الأول : سيرورة عملية التجميع في مجمع سونلغاز

تكون القوائم المالية المدمجة والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج بنفس شكل و محتوى القوائم المالية الفردية مع إبراز الحسابات المتعلقة بالتجميع وعمليات التجميع التي يجب إظهارها في الملحق.

يتضمن هذا الملحق كل المعلومات التي تسمح بتقدير الأصول و الوضعية المالية ونتيجة المجمع. ويوضـــح بالخصوص :

- ✓ المبادئ المحاسبية و طرق التجميع المعتمدة؛

[1] سونلغاز، **مصلحة العلاقات التجارية**، وهران، 2018.
[2] عاجد عبد القادر، مرجع سبق ذكره، 22 أفريل 2018، (مقابلة شخصية).

- ✓ طرق التقييم المطبقة على الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- ✓ المقر الاجتماعي وجزء رأس المال المحاز بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسات المستبعدة من نطاق التجميع والأسباب التي أدت لهذا الاستبعاد؛
- ✓ رقم الأعمال للمجمع مقسم بحسب الأنشطة و المناطق الجغرافية؛
- ✓ فعالية المجمع.

المبادئ المحاسبية وطرق التجميع المعتمدة :

**1. المبادئ المحاسبية المعتمدة :**

- ✓ الدورية : يجب تقديم القوائم المالية المجمعة على الأقل مرة في السنة؛
- ✓ استقلالية الدورات؛
- ✓ مبدأ وحدة الكيان : يظهر الكيان كوحدة مستقلة عن المالكين؛
- ✓ مبدأ الوحدة النقدية؛
- ✓ مبدأ الأهمية النسبية؛
- ✓ مبدأ الحيطة و الحذر؛
- ✓ مبدأ استمرارية الطرق؛
- ✓ مبدأ التكلفة التاريخية؛
- ✓ مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛
- ✓ مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- ✓ مبدأ عدم المقاصة؛
- ✓ مبدأ الصورة الصادقة.

**2. طرق التجميع المعتمدة :**

بحسب المادة 7/132 من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ : 2009/03/25 و المتضمن النظام المحاسبي المالي : و الذي ينص على أنه من أجل إدماج حسابات المجموعة فإن هناك طريقتين للتجميع بحسب مستوى التبعية للمؤسسة الأم. وتتمثل في : التكامل الشامل

وبالنسبة لمجمع سونا لغاز فإنه يستعمل طريقة التكامل الشامل عند إعداد الحسابات المدمجة للدورة المحاسبية.

**التكامل الشامل :**

يتم التكامل الشامل في مجمع سونا لغاز ما بين المؤسسة الام والفروع و ذلك وفق الخطوات التالية :

أ. **إدماج الميزانيتين :** في سنة 2016 تم الإدماج الشامل لميزانيات الشركات التابعة عبر مرحلتين :

**1. تجميع العناصر الرئيسية لميزانية المديريات الفرعية :**

وتتم هذه المرحلة باستخدام أصول و خصوم المؤسسات الفرعية.

**2. استبعاد العمليات المتبادلة :**

يتم استبعاد العمليات المتبادلة ما بين المؤسسات الفرعية بعد التأكد من تماثلها.

**ب.إدماج جدول حسابات النتائج : ويتم عبر مرحلتين :**

1. تجميع العناصر الرئيسية لجدول حسابات النتائج

2. استبعاد الأعباء و الإيرادات المتبادلة بن الشركة الأم و الفروع بعد التأكد من المطابقة.

**<u>الفرع الثاني : طرق تقييم العناصر الرئيسية لميزانية المؤسسة</u>**

### 1. التثبيتات :

- ✓ يتم تقييم جميع فئات التثبيتات بالتكلفة التاريخية أو تكلفة الإنجاز بحسب الحالة؛
- ✓ تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك الخطي على جميع فئات التثبيتات؛
- ✓ يطبق معدل الإهتلاك المقبول جبائيا بصورة عامة على جميع التثبيتات؛
- ✓ يجب الأخذ بعين الاعتبار القيمة القصوى القابلة للإهتلاك جبائيا و المحددة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالسيارات السياحية و المقدرة بعتبة 1 000 000.00 دج.

### 2.المحزونات [1]:

- ✓ تسير جميع المحزونات مهما كانت طبيعتها عن طريق الجرد الدائم؛
- ✓ تقيم المحزونات بتكلفة شرائها متضمنة سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة؛
- ✓ يسجل الخروج من المخزون بالتكلفة الوسطية المرجحة عند كل خروج؛
- ✓ تتم عملية الجرد على كل مخزون في نهاية كل سنة للأخذ في الحسبان المفروقات الموجودة و المحزونات المهملة و المتقادمة و البطيئة في الدوران.

### 3. الحقوق :

- ✓ تقيم الحقوق عند نهاية كل دورة وتصنف حسب درجة السيولة و التحصيل؛
- ✓ يتم تسجيل مؤونة الخسارة في القيمة بالنسبة للحقوق التي تجاوزت مدة تحصيلها 100% وتكون هذه المئونة على جزء من المبلغ غير المحصل او على كل المبلغ بحسب الحالة.

### 4. الديون :

- ✓ يتم التسجيل المحاسبي للديون بحسب التكلفة التاريخية؛

[1] أنظر الملحق رقم 2.

- ✓ بالنسبة للديون المسجلة بعملة أجنبية، يتم تعديلها في نهاية كل سنة على أساس سعر التحويل في البنك المركزي و المغلق يوم 31 ديسمبر من الدورة المحاسبية؛
- ✓ تعدل هذه المئونة سواء بالزيادة أو النقصان بحسب الحالة بالسعر الحقيقي المعرف عند تاريخ دفع الديون.

5. **الاجور والسياسة الأجرية للمستخدمين :** تحدد العلاوات و المنح و التعويضات وفقا للاتفاقيات الجماعية المبرمة مابين المؤسسة و العمال وفقا للتشريع الجزائري[1] .

## المطلب الثاني : العمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي في مجمع[2]

يتم تحديد محيط التجميع وفقا لما رأينا في القسم النظري من الدراسة.

### الفرع الأول : تحديد محيط التجميع

- ✓ يتم إعداد القوائم المالية المدمجة في مجمع سونلغاز وفق أسلوب التجميع المباشر و ذلك لغياب مجمعات فرعية؛
- ✓ يتم إعداد الحسابات المجمعة في مجمع سونلغاز وفق مستوى تبعية المؤسسات الداخلة ضمن نطاق المجمع؛
- ✓ لا يوجد إقصاءات لشركات تابعة من محيط التجميع المحاسبي بالنسبة لمجمع سونلغاز.

**الجدول رقم : ( 1.3) نطاق التجميع المحاسبي**

| طريقة التجميع | نسبة الرقابة | نوع الارتباط | المقر | الأسم |
|---|---|---|---|---|
| تكامل شامل | 100% | مباشر | مديرية توزيع الكهرباء والغاز تيسمسيلت | تيسمسيلت |
| تكامل شامل | 100% | مباشر | مديرية توزيع الكهرباء والغاز تيارت | تيارت |
| تكامل شامل | 100% | مباشر | مديرية توزيع الكهرباء والغاز سعيدة | سعيدة |
| تكامل شامل | 100% | مباشر | مديرية توزيع الكهرباء والغاز معسكر | معسكر |
| تكامل شامل | 100% | مباشر | مديرية توزيع الكهرباء والغاز غيليزان | شلف |

**المصدر : وثائق داخلية للمؤسسة**

### الفرع الثاني : مرحلة تجانس المعطيات

[1] أنظر الملحق رقم 3.
[2] نفسه، 24 أفريل 2018، (مقابلة شخصية).

تهدف هذه المرحلة لتوفير قوائم مالية فردية للشركات الداخلة ضمن نطاق التجميع و ذلك لإجاد نوع من الترابط و التطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع.

1. بالنسبة للسياسات المحاسبية و طرق التقييم وبالاعتماد على الفرع الثاني من المطلب السابق فإنه يمن أن نستنتج بأن هناك تجانس ما بين فروع المجمع.
2. يفرض على جميع فروع المجمع تسجيل مؤونة سنوية لتعويض نهاية الخدمة و المكافآت المكملة لها وتقييم

وفقا للمعادلة التالية :

**القيمة الحالية للالتزام = مبلغ المنافع المتراكمة من طرف المستخدمين × احتمال دفع المنافع للمستخدمين × استحداث الالتزام.**

حيث أن : المنافع المتراكمة من طرف المستخدمين = نسبة مكافأة أخر الخدمة × الأقدمية ×الأجر الأخير × ( الأقلية الحالية/ الأقلية الكلية ).

احتمال دفع المنافع للمستخدمين = احتمال البقاء على قيد الحياة × احتمال التواجد في المؤسسة أثناء سن التقاعد.

3. تتم إجراءات التسجيل المحاسبي للمخزون خارج المؤسسة (حـ/37) بالنسبة لفروع المجمع.
4. بالنسبة لخسارة القيمة للتثبيتات العينية لا يوجد سياسة واضحة و متجانسة ما بين فروع المجمع.

## الفرع الثالث : القواعد و المبادئ المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية المجمعة

**جدول رقم : (2.3) يبين القواعد و المبادئ المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة**

| | |
|---|---|
| التثبيتات المعنوية | التكلفة التاريخية |
| التثبيتات العينية | التكلفة التاريخية |
| التثبيتات المالية | التكلفة التاريخية/القيمة العادلة |
| إهتلاك التثبيتات | الطريقة الخطية |
| المخزونات | التكلفة الحقيقية |
| متابعة المخزون | الجرد الدائم |
| الحقوق و العملاء | تطبيق مبدأ محاسبة التعهد |

**المصدر :** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق داخلية للمؤسسة

## المطلب الثالث : المعطيات المقدمة من طرف الشركة[1]

### الفرع الأول : المعلومات التي إلتزمت المؤسسة بالإفصاح عنها

[1] عرجان بن صالح، قسم المالية والمحاسبة، رئيس مصلحة الإستغلال، **تجميع القوائم المالية**، تيسمسيلت، 8 أفريل 2018، (مقابلة شخصية).

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح عن القوائم المالية المحددة وفق النظام المحاسبي المالي على قائمة الأصول و قائمة الخصوم وقائمة جدول حسابات النتائج والملاحق؛

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح على المبادئ المحاسبية و الطرق والقواعد المحاسبية المتبعة؛

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح عن الوضعية المالية للشركة بواسطة الميزانية (الأصول و الخصوم) كما إلتزمت بعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة و غير المتداولة في صلب الميزانية طبقا لمتطلبات الإفصاح؛

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح على أداء الشركة ( جدول حسابات النتائج )؛

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح عن طرق التقيم المطبقة؛

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح عن صيغة التثبيتات الم العينية والمالية والمادية والتي تشرح من خلالها عن أهم المركبات و الأحداث التي تميزها؛

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح عن إعداد بياناتها المالية بالمحاسبة على أساس الإستحقاق حيث تم الإعتراف بالعمليات و الأحداث عند حدوثها كما تحسب الإيرادات في الشركات الزميلة؛

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح عن مختلف النتائج الخارجة عن الإستغلال خلال السنة؛

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح عن مختلف الضرائب التي تتحملها الشركة؛

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح عن مختلف إيراداتها و أعبائها خلال السنة بالإضافة إلى القيمة المضافة التي تحققها خلال السنة؛

✓ إلتزمت الشركة بالإفصاح عن تقرير محافظ الحسابات الذي يعبر عن صحة القوائم المالية ونلاحظ من خلال محافظ الحسابات أن الشركة تعتمد على 3 محافظين للحسابات من أجل المصادقة على حساباتها.

**الفرع الثاني : المعلومات التي لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح عنها**

✓ لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن أسهم الشركة التي تملكها المنشآة نفسها أو الشركاتها الفرعية أو الزميلة لم تفصح على عدد الأسهم؛

✓ لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن المبالغ الدائنة و المدينة بشكل تفصيلي للمنشآة الأم و الشركات التابعة والزميلة و الأطراف الأخرى ذات العلاقة؛

✓ لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن كيفية معالجة مشاكل العمليات المنجزة بالعملة الصعبة أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في أسعار الصرف و التظخم؛

✓ لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن مختلف المشاكل البيئية التي تواجهها؛

✓ لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن المخاطر المحتملة التي قد تواجهها؛

✓ لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن قائمة جدول حسابات النتائج في حصة الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة في الأرباح و الخسائر التي قد تتم في حساباتها؛

✓ لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن إجمالي الأرباح و الفوائد المدفوعة خلال السنة في جدول تدفقات الخزينة.

✓ لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن التغير في حقوق المساهمين؛

✓ لم تلتزم الشركة بالإفصاح عن فوارق التقييم للأصول المالية التي تملكها الشركة في شركات أجنبية في شكل إستثمار؛

✓ لم تلتزم_إلتزمت الشركة بالإفصاح عن أصولها المالية و مساهمتها المالية في الشركات التي تسيطر عليها سونلغاز أي الشركات التابعة مثل (تيسمسيلت، تيارت، سعيدة، غليزان، معسكر ).

## المبحث الثالث : إعدادا القوائم المالية المجمعة لمديرية التوزيع ناحية الغرب RDO

يعد مجمع سونلغاز قوائمه المالية المجمعة وفقا لإعتبارات إقتصادية ووفقا لحاجة المسيرين للمساعدة في إتخاذ القرارات. أما من الناحية الجبائية فإن المؤسسة غير ملزمة بتقديم قوائم مالية مجمعة لمصلحة الضرائب لعدم توفر الشروط القانونية بحسب القانون الجبائي.

### المطلب الأول : مرحلة ما قبل إعداد القوائم المالية للمجمع[1]

تتم هذه المرحلة وفقا لما رأينا في القسم النظري من الدراسة.

### الفرع الأول : إجراءات التسوية ما بين شركات المجمع

هذه المرحلة تقام مباشرة على مستوى كل شركة فرع، وهذه الأخيرة تقوم بإرسالها إلى المصلحة المختصة وذلك بعد القيام بمجانسة كل الحسابات المعنية بها و بالمجمع ككل. تتم هذه المرحلة إبتداءا من **01 /01 /N+1** إلى غاية **01/04/N+1** وتمثل هذه المدة على مستوى مجمع **RDO** الأيام الأخيرة من أعمال نهاية الدورة وتكون حسابات الحقوق والديون والأعباء والإيرادات مغلقة. وتتم إجراءات التسوية وفق المراحل التالية :

✓ تبدأ هذه المرحلة بإرسال تعليمة من طرف مدير المحاسبة و المالية للمجمع تتعلق بإجراءات التسوية ما بين فروع المجمع؛

✓ تقوم مصلحة المحاسبة للشركة المتنازلة بإرسال لمصلحة المحاسبة للشركة حالة تقارب تتعلق بالحقوق والديون و الأعباء و النواتج لطلب تأكيد صحة الأرصدة :

يتم إعداد حالات التقارب بين المراحل التالية :

[1] عاجد عبد القادر، مرجع سبق ذكره، 4 مارس 2018، (مقابلة شخصية).

✓ طلب تأكيد الأرصدة وحالات التقارب الخاصة بكل من الديون والحقوق، الأعباء والإيرادات وفق النماذج المقدمة من مديرية الإدارة والمالية للمجمع مرفقة بدفاتر الأستاذ المبررة لها؛

✓ عند إستلام حالات التقارب تظهر حالتين مختلفتين وهما :

حالة الأرصدة المتطابقة هنا تقوم الشركة الأم بالمصادقة عليها وإرسالها إلى الفرع المعني؛

حالة الأرصدة غير المتطابقة في هذه الحالة يجب البحث عن سبب هذه الإختلافات وتصحيحها إن كانت ناجمة عن سهو أو أخطاء، أما إذا كانت ناجمة عن عمليات موضوع عدم إتفاق في المعالجة فيجب في هذه الحالة إعداد ورقة ملحقة يشرح من خلالها سبب هذه الإختلافات ويثبتها في خانة الملاحظات؛

✓ تقوم الشركة بإجابة عن هذا الطلب في أجل يتم تحديده من طرف مدير المحاسبة و المالية لتأكيد الأرصدة وإكتشاف الأخطاء؛

✓ تقوم الشركة بدراسة حالات التقارب، و تحديد الأخطاء؛

✓ مواعيد حالات التقارب : تعد هذه العمليات وفق المراحل التالية :

طلب تأكيد الأرصدة 02/24 إلى 03/03 من كل دورة؛

الإجابات على طلب التأكيدات من 03/04 إلى 03/14 من نفس الدورة؛

تصحيح وإزالة الفروقات من 14إلى 03/24 من نفس الدورة؛

تسليم قوائم التجميع وميزان المراجعة في 03/27 من نفس الدورة؛

إعداد الميزانية المحاسبية في 03/31 من نفس الدورة.

**ملاحظة : نتائج التقارب وتصحيح الحسابات للفروع يجب أن تسجل في مستندات تمثل قوائم التجميع وبالتالي يجب أن ترسل لمديرية الإدارة والمالية الخاصة بالشركة الأم في المواعيد المحددة.**

✓ بعد التأكد من حالات التقارب يعقد إجتماع ما بين محاسبي فروع المجمع تحت إشراف مدير المحاسبة والمالية لمعالجة الأخطاء وتسويتها، وفي الاخير الإمضاء على المقاربات بين الطرفين.

تتمثل أهم الوثائق المستعملة في عملية التسوية في :

1. **جدول حقوق ما بين فروع المجمع :**

حيث يبين المبلغ المفصل للحقوق ما بين كل فرعين من المجمع من خلال مجموع الفواتير.

**الجدول رقم : (3.3) تسوية الحقوق ما بين فروع المجمع**

**Etat des creances intra-groupe avec :……Exercice 2016 Releve de factures**

| رقم الفاتورة | التاريخ | مجموع المبالغ | الحسابات | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | عند وهران | | عند..... | |
| ..... | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... |
| ..... | ..... | ..... | | | | |
| **المجموع** | ..... | ..... | | | | |

**المصدر :** من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

## 2. جدول الدين ما بين فروع المجمع :

حيث يبين المبلغ المفصل للديون ما بين كل فرعين من المجمع من خلال الفواتير.

**الجدول رقم : (4.3) تسوية الديون ما بين فروع المجمع**

**Etat des dettes intra-groupe avec : …….exercice 2016 releve de factures**

| رقم الفاتورة | التاريخ | مجموع المبالغ | الحسابات | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | عند وهران | | عند..... | |
| ..... | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... |
| ..... | ..... | ..... | | | | |
| **المجموع** | ..... | ..... | | | | |

**المصدر :** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

## 3. جدول العمليات أو الخدمات المستقبلية ما بين فروع المجمع

حيث يبين المبلغ المفصل للأعباء خلال دورة محاسبية و التي تمثل الخدمات المقدمة من فرع إلى فرع آخر من المجمع. ويمثل هذا الجدول بالنسبة للفرع المستلم للخدمة تفصيل للأعباء.

**الجدول رقم : ( 5.3) تسوية العمليات المستلمة ما بين فروع المجمع**

**Etat des operetions recues intra-groupe avec : …….exercice 2016 releve de factures**

| رقم الفاتورة | التاريخ | مجموع المبالغ | الحسابات | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | عند وهران | | عند..... | |
| …… | …… | …… | ….. | ….. | ….. | ….. |
| …… | …… | …… | | | | |
| **المجموع** | …… | …… | | | | |

**المصدر :** من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

### 4. جدول العمليات أو الخدمات المقدمة ما بين فروع المجمع :

حيث يبين المبلغ المفصل للإيرادات خلال دورة محاسبية و التي تمثل الخدمات المقدمة ة من فرع إلى فرع أخر من المجمع. ويمثل هذا الجدول بالنسبة للفرع المقدم للخدمة تفصيل الإيرادات.

**الجدول رقم : (6.3) تسوية العمليات المقدمة ما بين فروع المجمع**

**Etat des operetions fournies intra-groupe avce : … Exercice 2016 Releve de factures**

| رقم الفاتورة | التاريخ | مجموع المبالغ | الحسابات | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | عند وهران | | عند..... | |
| …… | …… | …… | ….. | ….. | ….. | ….. |
| ..... | …… | …… | | | | |
| **المجموع** | …… | …… | | | | |

**المصدر :** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

### 5. جدول الحقوق الاخرى ما بين فروع المجمع :

حيث يبين المبلغ المفصل للحقوق الأقل أو الاكثر أو يساوي ثلاث سنوات ومؤونة الخسارة في القيمة المسجلة لهذه الحقوق الأكثر من ثلاث سنوات. كما يبين هذا الجدول مبلغ الإقتطاع ضمان الإيرادات غير المفوترة ما بين الفرع من المجمع و الفروع الأخرى من خلال المبالغ الإجمالية.

**الجدول رقم : (7.3) تسوية الحقوق الأخرى ما بين فروع المجمع**

**Etat des autres creances intra-groupe avec m …… Exercice 2016**

| الزبائن | الحسابات | الحسابات | الموجودات | مبالغ المؤونة | إستقطاعات | منتوج غيرمفوتر | المجموع 1+2+3 | الملاحظة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|

| | الدائنة≤ 3سنوات | الدائنة> 3سنوات | ..... | | ات | الضمان | رة حتى الأن | 4+ | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | نعم | لا | | | | | |
| ..... | ..... | ..... | ... | ... | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... |
| ..... | ..... | ..... | ... | ... | ..... | ..... | ..... | ..... | ..... |

**المصدر :** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## الفرع الثاني : إجراءات الإقصاء مابين شركات المجمع

تتمثل إجراءات الإقصاء في عرض العمليات ( الديون و الأعباء ) وتسجيل القيود المحاسبية هي أول خطوة ينبغي مراعاتها عند تجميع الحسابات، فلإعطاء صورة صادقة وواضحة للحسابات يجب تحقيق شروط التجانس، وهذا لتسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية، فالتجانس هنا يقصد به إيجاد نوع من الترابط والتطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع باعتبار الترابط يعد من بين المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات، لذا يعد شرط أساسي يجب تحقيقه.

**ملاحظة : هذه العملية تتم على مستوى حساب حـ/18 عمليات ما بين الفروع.**

## المطلب الثاني : مراحل إعداد القوائم المالية لمديرية التوزيع ناحية الغرب RDO [1]

يحتوي مجمع سونلغاز وهران على 22 فرع يمارس عليها سيطرة مطلقة مما يستوجب أن يكون التجميع الفروع بحسب SCF وفق الطريقة المباشرة (التجميع الكلي) ومن خلال هذا سوف نختصر دراستنا على خمسة فروع فقط وهما : تيسمسيلت، تيارت، سعيدة، غيليزان ومعسكر، وذلك بسبب غياب البيانات الكافية التي تمكننا من تجميع كل القوائم المالية .

- ✓ **إعداد القوائم المالية ما بين الشركة الأم و الفروع**

كما قلنا أن هذه العملية تتم حسب **SCF** وفقا ل طريقة التكامل الشامل.

**أولا : إعداد الميزانية**

[1] نفسه، 11 مارس 2018 (مقابلة شخصية).

قبل إعداد الميزانية المجمعة يتم :

1. **إعداد جدول توزيع رؤوس الأموال الخاصة :** يتم تحديد رأس مال المجمع، كما يجب إبراز فوائد الأقلية بحيث يتم : استبعاد السندات و الأموال الخاصة، تسجيل نصيب المجمع من الإحتياطات والنتيجة، وتسجيل نصيب حقوق الأقلية من الأموال الخاصة. نتحصل على مبلغ الإحتياطات والنتيجة المباشرة من خلال ميزانية المؤسسة الأم، أما بالنسبة للفروع فإننا نقوم بضرب مبلغ الإحتياطات والنتيجة الترحيل من جديد في نسبة الإمتلاك والتي تمثل 100% للحصول على حصة الأم. ويتم والتسجيل المحاسبي لها، **وبما أننا لم نحصل على مبلغ رأس المال الخاص بالشركة الأم والفروع الآخرى لم نستطيع إعداده.**
2. **إعدادا الميزانية المجمعة لسنة 2016 :**

يتم إدماج العناصر الرئيسية بندا بندا ما بين الشركة الأم و الفروع[1]. كما نقوم بإقصاء

| الأصول | المبالغ |
|---|---|
| الأصول غير الجارية | |
| فارق المعادلة | |
| التثبيتات غير المعنوية | |
| مصاريف التنمية القابلة للتثبيت | |
| برمجيات المعلوماتية و ما شابهها | |
| التثبيتات المعنوية الأخرى | |
| التثبيتات المعنوية | |
| الأراضي | 15 760 660,00 |
| البناءات | 2 397 067,72 |
| المنشآت التقنية المعدات و الأدوات الصناعية | 10 036 366 562,72 |
| التثبيتات العينية الأخرى | 1 741 384 061,89 |
| التثبيتات في شكل ممتاز | 0,00 |
| التثبيتات الجاري انجازها | 5 236 298 387,77 |
| التثبيتات المالية | 0,00 |
| سندات المساهمة المقومة بواسطة معادلة | 0,00 |
| سندات المساهمة و الحقوق الملحقة | 0,00 |
| السندات المثبتة الأخرى | 0,00 |
| القروض و الأصول المالية غير الجارية | 60 000,00 |
| مجموع الأصول غير الجارية | 17 032 266 740,10 |
| الأصول الجارية | |
| المخزونات | 4 278 000,00 |
| الذمم و التوظيفات المالية | 0,00 |
| الزبائن | 1 056 298 102,81 |
| الحقوق على شركات المجمع و الشركاء | 0,00 |
| المدينون الآخرون | 173 190 681,57 |
| الضرائب | 40 064 020,68 |
| الأصول الجارية الأخرى | 0,00 |
| القيم الجاهزة و ما شابهها | 0,00 |
| التوضيحات، الأصول المالية الأخرى | 0,00 |
| الخزينة | 134 765 843,95 |
| مجموع الأصول الجارية | 1 408 596 649,01 |
| مجموع الأصول | 18 440 863 389,11 |

الحقوق و الديون المتبادلة.

**ميزانية الخصوم :**

| ميزانية الخصوم | |
|---|---|
| الخصوم | |
| -رأس المال الخاص | - |
| -رأس المال الصادر | - |
| -رأس المال غير المستعان به | - |
| -العلاوة و الإحتياطات (الاحتياطات المجمعة) | - |
| -فارق إعادة التقييم | 2 041 133 240,45 |
| -النتيجة الصافية | 0,00 |
| رؤوس الأموال الأخرى (الترحيل من جديد) | 483 665 873,86 |
| مجموع رؤوس الأموال الخاصة | 2 524 799 114,31 |
| الخصوم غير الجارية | |
| الاقتراضات و الديون المالية | 85 941 914,95 |
| الضرائب (المؤجلة و المؤونات) | 0,00 |
| المؤونات و المنتجات المعاينة مسبقا | 5 050 753 915,77 |
| مجموع الخصوم غير الجارية | 5 136 695 830,72 |
| الخصوم الجارية | |
| الموردين و الحسابات المماثلة | 3 988 157 957,66 |
| الضرائب | 96 448 791,27 |
| الديون على الشركات و المجمعات و الشركاء | - |
| الديون الأخرى | 408 214 499,09 |
| خزينة الخصوم | - |
| مجموع الخصوم الجارية | 4 492 821 248,02 |
| مجموع الخصوم | 12 154 316 193,05 |

**ملاحظة : لا توجد حقوق الأقلية لأن الشركة الأم تسيطر بنسبة 100% على جميع الفروع التابعة لها.**

**ثانيا : إعداد جدول حسابات النتائج**

قبل إعداده يتم :

1. **توزيع النتيجة على المجمع :** لا يتم توزيع النتيجة في مجمع سونلغاز بل يتم تقسيمها، 50% تدرج في رأس المال و20% في الإحتياطات 20% كأجور، و10% توزع على العمال كمكافئات تشجيعية وتكون محددة بنسبة معينة حسب السلم الوظيفي في أي ما بين [1]**(2% - 4%).**
2. **إدماج عناصر جدول حسابات النتائج :**

[1] عاجد عبد القادر، مرجع سبق ذكره، 13ماس 2018، (مقابلة شخصية).

يتم إدماج العناصر الرئيسية لجدول حسابات النتائج بنداً بنداً ما بين الشركة الأم و الفروع[1].
كما نقوم بإقصاء الإيرادات والأعباء المتبادلة.

جدول حسابات النتائج 2016

| البيان | المبالغ |
|---|---|
| المبيعات و المنتجات الملحقة | 7 686 759 262,99 |
| تغيرات المخزونات الجارية | 0,00 |
| إعانات الاستغلال | 0,00 |
| انتاج السنة المالية (1) | 7 686 759 262,99 |
| المشتريات المستهلكة | - 4 422 548 507,84 |
| الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الاخرى | - 2 270 793 383,43 |
| استهلاكات السنة المالية (2) | - 7 419 685 191,21 |
| القيمة المضافة للاستغلال (3) : (1-2) | 975 417 371,72 |
| أعباء المستخدمين | - 1 860 403 778,20 |
| الضرائب، الرسوم و المدفوعات المماثلة | - 125 600 364,24 |
| إجمالي فائض الاستغلال | - 1 010 586 770,72 |
| المنتجات العملياتية الأخرى | 441 854 984,48 |
| المصاريف العملياتية الأخرى | - 21 291 284,29 |
| المخصصات للإهتلاكات، المؤونات، خسائر القيمة | - 1 575 919 537,95 |
| استرجاعات على خسائر القيمة و المؤونات | 262 311 131,84 |
| النتيجة العملياتية | - 1 946 803 787,88 |
| النتيجة المالية | 7 978 653,05 |
| النتيجة العادية قبل الضرائب | - 732 122 751,27 |
| الضرائب واجبة الدفع على النتائج العادية | 461 540 132,17 |
| الضرائب الأخرى على النتائج | - 1 660 263 862,68 |
| مجموع منتجات الأنشطة العادية | 3 792 949 274,79 |
| مجموع أعباء الأنشطة العادية | - 256 386 832 856,00 |
| النتيجة الصافية للأنشطة العادية | - 4 780 171 407,24 |
| العناصر غير العادية (منتجات) | - 1 847 879 821,24 |
| النتيجة العادية | - 1 241 896 041,75 |
| النتيجة الصافية للسنة المالية | - 881 975 518,11 |

## المطلب الثالث : الإفصاح للنظام المحاسبي المالي لمديرية توزيع الكهرباء والغازRDO [2]

[1] أنظر الملحق رقم 5.
[2] عاجد عبد القادر، مرجع سبق ذكره، 29أفريل 2018، (مقابلة شخصية).

- ✓ إن النظام المحاسبي المالي يتوسع في إشتراط المزيد من الإفصاح عن المعلومة المحاسبية ويشجع على تقديم إفصاحات إضافية ومعلومات أخرى مفيدة؛
- ✓ المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تحقق متطلبات الإفصاح الازمة وتلبي إحتياجات مستخدميها؛
- ✓ الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يسمح بتحقيق درجة التأكد لدى متخذي القرارات وزيادة درجة الثقة لديهم؛
- ✓ الإفصاح عن أهم السياسات و الطرق المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي يمكن مستخدمي القوائم المالية من الحكم السليم على المركز المالي؛
- ✓ تبقى مديونية المؤسسة وربحيتها مؤثرة على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية المجمعة، وقد تؤثر على عرض المزيد من المعلومات حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي من تأثر قيمتها؛
- ✓ الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يسمح بعرض المعلومات الكافية وفي الوقت وبطرقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العدالة؛
- ✓ المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة في القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي تتوفر على جميع الخصائص النوعية مما يجعل الإستفادة منها ممكنة من جميع الأطراف وتزيد درجة تأكيدها؛
- ✓ النظام المحاسبي المالي يحتوي على عدد من المعايير المتخصصة والمتعلقة بالمتطلبات اللازمة للإفصاح حول بعض البنود والعناصر المدرجة بالقوائم المالية المجمعة؛
- ✓ إن حجم المؤسسة ونوع نشاطها وملكيتها سيظل مؤثر على الإفصاح وجودة المعلومة المحاسبية حتى بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ المؤسسة الأم تفصح عن معلومات محاسبية إضافية ( قوائم تحليلية، تفسيرات، تقارير مكتوبة ...إلخ) ما يجعل المعلومة المحاسبية أكثر تفصيلا؛
- ✓ المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي وبالتالي تعتبر ذات جودة وتعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- ✓ إن إعدادا القوائم المالية المجمعة وفق مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي يساعد في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون، مما سيؤدي إلى جودتها؛

**خلاصة :**

يحظى النظام المحاسبي المالي بالإهتمام من جميع الأطراف المعنية بتطبيقه، نظرا لما يتوقع منه تحقيقه في مجال إعداد المعلومات و توفيرها بالكمية والنوعية اللازمة حسب ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية، فقد إستنتجنا من خلال دراستنا حدوث أثار إيجابية على المؤسسات الجزائرية من أهمها إمكانية الوصول إلى القيمة الحقيقية للمؤسسة وجعل الاطراف الداخلية و الخارجية تستفيد من معلومات تتميز بالشفافية و الموثوقية وقابلية المقارنة، حيث يرتكز أساسا على مبدأ الإفصاح و الشفافية، كل هذه العوامل ستجعل من المؤسسة تسعى للرفع من مستواها و تنافسيتها مع الاطراف الأخرى.

ولقد تبين لنا من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على شركة سونلغاز حيث نجدها قامت بجميع الإجراءات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، ومن خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل تم إستخلاص النقاط التالية :

- ✓ إن القوائم المالية المجمعة الصادرة من المؤسسات الجزائرية تتوفر على نسبة كبيرة من الإفصاح؛
- ✓ أن النظام المحاسبي المالي يسمح بضمان الشفافية والثقة الاكبر لمختلف الاطراف الفاعلة مع المؤسسة؛ نظرا للخصائص النوعية التي يتطلبها في عرض القوائم المالية؛
- ✓ إن عملية الإفصاح تفيد الإدارة في المؤسسات الإقتصادية والجهات الرسمية الاخرى وهذا يستوجب تحديث التشريعات و القوانين دائما لمسايرة النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ أن النظام المحاسبي المالي له أثر إيجابي على جودة المعلومات وتوفير مستوى كافي من الإفصاح، مما يؤدي إلى ضمان تدفق رؤوس الأموال الأجنبية وجلب المستثمر الأجنبي من خلال ما يوفره من ثقة في هذه المعلومات؛
- ✓ كلما زاد الإفصاح في القوائم المالية المجمعة زادت فعاليتها في ترشيد القرارات؛
- ✓ كلما زادت نسبة الإفصاح في التشريعات والقوانين المحاسبية زادت نسبة التوافق المحاسبي.

# خـــاتمة

**الخـــــاتمـــــــــة العامة:**

إن المتتبع للتطور التاريخي للمحاسبة منذ نشأتها يرى أن المحاسبة خلال تطورها مرت بالعديد من المراحل حيث كان لكل مرحلة مميزاتها وخصائصها، وإستقر الامر على إعتبار المحاسبة نظام يهدف إلى تقديم المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات الإقتصادية، ولكن الناظر إلى واقع المحاسبة يجد أنها سايرت مختلف التغيرات البيئية المحيطة بها، وما ساعدها في ذلك عامل الإستمرار، وهذا مايفسر تحول جملة من العوامل والتي تكررت بصفة مستمرة إلى أعراف محاسبية شكلت فيما بعد مجموع القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها حاليا، هـاتــه الأخيــرة ومن خلال جهود بعض المنظمات المهنية الدولية وإنتقلت تدريجيا إلى طابع الإلزام في شكل معايير دولية للمحاسبة.

فتطبيق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية بين الدول سيسمح بتوحيد المعالجات المـحاسبية بيــن دول العالم، وهذا ما يجعلها تضفي الأساس السليم والفعال على قوائم مالية مجمعة مفيدة تلتزم المؤسسات الإقتصادية بها، لذا فإنه يجب إتباع قواعد وسياسات محاسبية تؤدي إلى أن تفصح على المعلومات المحاسبية المعروضة عن الاوضاع المالية الحقيقية للمؤسسة، ومن هنا نجد أن الإفصاح وفق النظام المحاسبي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المجمعة وإضفاء الشفافية على إفصاح المعلومات المحاسبية، فهو يساعد على توفر معلومات متسقة مفهومة وذات دلالة وقابلية للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والإعتماد عليها من جانب فئات عديدية من أصحاب المصالح.

إن توجه الجزائر نحو الإنفتاح الإقتصادي وإنتهاج إقتصاد السوق جاءت ضرورة توفير بيئة ملائمة تستجيب لمتطلبات الأسواق الدولية، وكخطوة أساسية في هذا الإطار قامت الجزائر بتطبيق النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير، من حيث الإطار المفاهيمي، والقواعد المحاسبية والقوائم المالية المجمعة وطرق إعدادها.

**نتائج إختبار الفرضيات :**

بعد إستعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية توصلنا أثناء إختبار الفروض إلى النتائج التالية :

1. بالنسبة للفرضية الأولى : فقد تبين لنا من خلال دراسة الموضوع أن الفرضية تحققت، وهذا ما نص علية النظام المحاسبي المالي نظراً لمساهمته لإعطاء صورة واضحة عن المركز المالي للمؤسسة، لقد إتضح لنا أن الفرضية صحيحة لأن الشركة قامت بعرض كل القوائم المالية المجمعة. كما جـــاء في النظـــام المحـــاســـبي المالي : الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، المالحق.

2. بالنسبة للفرضية الثانية : وجود إستجابة متوسطة في تطبيق متطلبات معايير التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع ( **IFRS** (10-11-12 ،IAS(27-28) وتوافقها مع متطلبات تلك المعايير ومطابقتها وما يقابلها من متطلبات ضمن القوانين والتعليمات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، وهذا ما يتناسب مع صحة الفرضية.

3. بالنسبة للفرضية الثالثة : فقد تبين لنا من خلال دراسة الموضوع أن الفرضية قد تحققت وقد تم التأكد من صحة هذه الفرضية حيث أن الشركات الجزائرية تقوم بتجميع قوائمها المالية وفق طرق ومراحل وإجراءات منصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

4. بالنسبة للفرضية الرابعة : فقد تبين لنا من خلال دراسة الموضوع أن هذه الفرضية قد تتحقق بشكل جيد أي أن الشركة إلتزمت بجميع قواعد الإفصاح حسب ما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي عند إعداد ونشر القوائم المالية المجمعة، وهذا ما يساهم في زيادة قيمة المعلموات المحاسبية، مما سيجعل من الأطراف الداخلية والخارجية للشركة تستفيذ من المعلومات التي تتميز بالملائمة والوضوح والموثوقية والقابلية للمقارنة على المستوى المحلي والدولي، وهذا ما سيضمن معلومات ذات جودة علية وبالتالي فإن سرية المعلومات والتحفظ من تقديمها من طرف بعض المؤسسات سيتلاشى لأن هذا النظام يرتكز أساسا على مبدأ الإفصاح والشفافية.

**2. عرض نتائج الدراسة :**

إنطلاق من الفرضيات الأساسية والادوات المشار إليهم في المقدمة، وعلى أساس هذه الإعتبارات يمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في النقاذ التالية :

- ✓ إرتكاز المحاسبة على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والإجراءات والسياسات، التي تعالج المشاكل المتعلقة بالعمليات المالية التي تحدث داخل المؤسسة الإقتصادية؛
- ✓ تعتبر القوائم المالية المجمعة أداة هامة في إتخاذ القرارات المالية، وتتمثل هذه القوائم حسب النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في : قائمة المركز المالي المجمعة (الميزانية المجمعة)،قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج المجمع)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية المجمعة، قائمة التدفقات النقدية المجمعة، الملاحظات (الملاحق)؛
- ✓ يسهم الإفصاح الامثل في زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية، ومن ثم فإن القوائم المالية المجمعة يجب أن تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة؛
- ✓ إن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح من شأنه أن يعزز جودة واقعية المعلومات وقابليتها للتحقق، وبالتالي بعث ثقة المستثمر فيها؛
- ✓ إن الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي سوف يكون له أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية لما سيوفره من خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية أهمها الملائمة

والموثوقية وما يتفرع عنها من خصائص ثانوية، إضافة إلى تغلب الوقع الإقتصادي في معالجة كل الأحداث والإفصاح عنها؛

✓ الإفصاح عن المعلومة بشكل لا يجعل القوائم المالية المجمعة مضللة أي يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على إستخدام المعلومات المالية؛

✓ إن المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات والقوائم المالية المجمعة الأساسية والعناصر التي يجب أن تحتويها ويتم الإفصاح عنها، أصبحت تخدم أطراف داخلية وخارجية؛

✓ أصدرت السلطات الجزائرية العديد من النصوص والمراسيم بهدف شرح وتوصيل مختلف المبادئ والقواعد المتبناة من النظام المحاسبي المالي الخاصة بالتجميع؛

✓ يهدف النظام المحاسبي المالي إلى إعداد قوائم مالية مجمعة تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتزود مستخدمي هذه القوائم بكافة المعلومات الصحيحة والشفافة والت تساعد في ترشيد قرارتهم.

**3. الإقتراحات :**

من خلال البحث المبين في الفصلين السابقين التطرق لهما، وسعيا لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث يمكن في هذا المجال أن تقدم بعض التوصيات التي تم التوصل إليها بناءاً عن النتائج السابقة وهي :

✓ ضرورة إلزام المؤسسات بتوضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية المجمعة ضمن الإيضاحات المتممة لها؛

✓ إلزام المؤسسات الإقتصادية بضرورة نشر قوائمها المالية المجمعة بشكل دوري لتعزيز الإفصاح والشفافية وإتاحتها لأصحاب المصالح لزيادة ثقتهم بها؛

✓ إلزام المؤسسات على الإفصاح عن البيانات الممحاسبية وأي معلومات إضافية تكون ضرورية لبث الإطمئنان لدى المساهمين على أموالهم وكيفية إدارتها داخل المؤسسات وتقليل المخاطر التي يتعرضون لها؛

✓ لابد من زيادة الوعي المحاسبي من أجل فهم أكبر للقوائم المالية المجمعة الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرارات؛

✓ الإطلاع المتواصل على مختلف التطورات والمستجدات التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية وتييف النظام المحاسبي المالي؛

✓ إخضاع المؤسسات الإقتصادية للعديد من الهيئات الرقابية وعدم حصر ذلك في السلطات التنفيذية لضمان سير الأعمال بشكل سليم، وذلك من أجل الحصول على إفصاح ذو معلومات ذات جودة عالية.

**4. أفاق البحث :**

في الأخير يمكن القول أن بحثنا هذا إنحصر في موضوع جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المجمعة للوؤسسات الجزائرية مع الإشارة إلى أثر تجميع القوائم الماللية وفق النظام المحاسبي المالي على جودة الإفصاح، ونظراً لإتساع الموضوع فإنه لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، ومنه فإن هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الباحث وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة، فمن خلال بحثنا في هذا الموضوع توضح لنا أن هذا الميدان خصب للبحث العلمي ويمكن من خلاله فتح الباب أمام بحوث مستقبلية نذكر منها ما يلي :

- ✓ القوائم المالية المجمعة والإفصاح على شبكة الأنترنيت بين الواقع والتحديات؛
- ✓ دور القوائم المالية المجمعة في صنع القرار الإستثماري في سوق الجزائر للأوراق المالية؛
- ✓ القوائم المالية المجمعة وترشيد القرار في ظل SCF في الجزائر.

# قـــائمة المـــصادر
# و المـــراجع

**الكتب :**


1. أحمد بسيوني شحاتة، محمود السيد سليمان، **المحاسبة المالية المتقدمة**، ط1، مصر، 2000
2. محمد أبو نصار،جمعة فلاح حميدات، **معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي المالي الدولية : الجوانب النظرية والعلمية**، ط2، الأردن، 2009.
3. خليل عواد أبو حشيش، **المحاسبة المتقدمة**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
4. طلال الكسار، **المحاسبة المتقدمة : بين النظرية والتطبيق**، دار اليازوري، الأردن، 2012.
5. طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافق معها : حالات عملية محلولة**،ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
6. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة : وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010/2009.
7. بن ربيع بني حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS**، ج1، دار هرمة، الجزائر، 2010.
8. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل، الكويت، 1990.
9. طارق عبد العال حماد، **دليل المستثمر إلى بورصة الأوراق المالية**، كليوباترا للطباعة، القاهرة، 1998.
10. محمد عباس حجازي، **المدخل الحديث في مبادئ المحاسبة**، نهظة مصر، القاهرة، 1998.
11. خالد جمال الجعرات، **معايير التقارير الدولية2007**، دار إثراء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، ط1، 2008.
12. أحمد محمد أبو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي**، عمان، مكتبة المجتمع العربي، 2008.
13. حسين عبد الله الوطبان، **معجم مصطلحات الصناعة والأعمال. عربي إنجليزي**، مكتبة العبيكان، الرياض ،2001.


**البحوث العلمية :**

1. خديجة بقاص، **المعالجة المحاسبية لعمليات التوحيد والاندماج في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، الجزائر،2014/2013.
2. حمود حمدي، عواد بني خالد، **أثر حجم الشركة ونوع نشاطها على مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الأردنية**، جامعة ال البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية قسم محاسبة،2007.
3. لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر،2011-2012م.

4. شالور وسام، **المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مذكر ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2010 -2011.
5. مصطفى فرحات، **قياس بنود القوائم المالية الموحدة وفق IAS/IFRS**، مذكرة ماستر، في العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر03، الجزائر،2011.
6. الطيب مداني، القوائم_**المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCFومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة ورقلة،2013.

7. سلامي منير، **القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير فرع: محاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، باتنة،2010/2009.
8. نصر الدين شرشاري، **إعداد وتحليل القوائم المالية المجمعة-دراسة حالة مجمع ميناء الجزائر**، مذكرة ماجيستير، غير منشورة: في العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، 2014/2013.
9. مقدمي أحمد، **النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات- دراسة حالة مجمع صيدال-**، مذكرة ماجيستير في العلوم الإقتصادية، منشورة،جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005.
10.شنوف حمزة، **قياس مدى إستجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفقSCF للمعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على نتائج التحليل المالي**، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير : تخصص مالية ومحاسبة، ورقلة،2017/2016.
11.أماضة أمال فريال، تقنية تجميع الحسابات : حالة الشركة القابضة سونطراك، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية فرع : نقود ومالية، العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2002/2001.

**المجلات :**

1. عروة رشيد، الحسابات المجمعة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية **IAS /IFRS**، **مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، العدد18، 2017.
2. عوض الله جعفر الحسين ابو بكر، اهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، **مجلة العلوم والتقانة**، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلد 12.
3. محمد عبدالله مهدي، وليد زكريا صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المشورة على أسعار الأسهم (دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، **دراسات العلوم الإدارية**، الأردن، المجلد34، العدد2، 2007.
4. لطيف زيود، حسام فيطم، نغم احمد فؤاد مكية، **دور** الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الإستثمار، **مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية**، سوريا، المجلد29، العدد 1.
5. سي محمد لخضر، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة – دراسة حالة مجمع سيقتال –بجاية، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية**، المركز الجامعي بريكة، الجزائر، العدد 9، ديسمبر 2007.
6. عمورة جمال، تجميع القوائم المالية وفق طريق التكاؤ وتغير محيط التجميع، **مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة**، جامعة البليدة2، الجزائر، العدد27، مجلد2 ،2013.

**الملتقيات العلمية :**

1.حميدتي صالح، زلاسي رياض بوقفة علاء، دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية، **الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،29-30 نوفمبر2010.

2. مأمون حمدان، **المعيار المحاسبي الدولي24IAS**، جمعية المحاسبين القانوني السورية، سوريا،2008.
3. مأمون حمدان، **محاضرة في معايير المحاسبة المالية**، هيئةالاوراق والأسواق المالية السورية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونين السورية، دمشق، سوريا، 2009.

**القوانين :**

1. الامانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، الأمر رقم 75 – 59، الجزائر، 26 سبتمبر 1975.
2. الإدارة العامة للتحرير، **الجريدة الرسمية**، الجزائر، العدد25 ،19مارس2009.
3. الإدارة العامة للتحرير، **الجريدة الرسمية الجزائرية**، الجزائر، 25مارس2009، العدد19.

4. الأمانة العامة للحكومة، **الجريدة الرسمية**، العدد74، الجزئر، 25نوفمبر2007.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة**، 2007.
6. الوزير المكلف بالوصاية، **الجريدة الرسمية**، رقم 65، الجزائر، 01 أوت 1969.
7. رئاسة الحكومة، **الجريدة الرسمية**، رقم 66، الجزائر، 14ديسمبر 1991.

**وثائق المؤسسة :**

1. سونلغاز، **7سنوات منذ النشأة من الإنجازات**، وهران، 2015.
2. سونلغاز، **أهداف وإلتزامات شركة سونلغاز**، تيسمسيلت، 2017.
3. سونلغاز، **وظائف شركة سونلغاز**، الجزائر، 2018.
4. سونلغاز، **فروع شركة سونلغاز**، الجزائر، 2014.
5. سونلغاز، **مصلحة الإستغلال (الإستثمار)**، وهران، 2017.
6. سونلغاز، **قسم تسيير نظام المعلوماتية**، وهران،2017.
7. سونلغاز، **قسم الدراسات و الأشغال**، وهران،2018.
8. سونلغاز، **قسم إستغلال الشبكات**، وهران، 2018.
9. سونلغاز،**قسم الموارد البشرية**، وهران، 2018.
10. سونلغاز، **مصلحة العلاقات التجارية**، وهران، 2018.

**المواقع الإلكترونية :**

1. موقع الجريدة الرسمية الجزائرية : 2000/2003 /https://www.joradp.dz/hfr
2. http://www.article.com –plan comptable générale, règlement CRC99.02

**المراجع باللغة الفرنسية :**

1. Peyrard Josette, Avennal Jean et Peyrard Max, **Analyse Financière Normes Française Et Internationales IAS/IFRS,** 9ém Edition, Vuibert, Paris, 2006.
2. Evelyne Grufein, **Comptes Consolides : IAS/IFRS et Conversion Monétaire**, Edition D'organisation, Paris 2006.
3. Tayab litouni, **comptabilité Des Sociétés,** Edition Berti, Alger, 2003.
4. François COLINET et Simon PAOLI, **Pratique des Comptes Consolidés** ,5éne édition, Paris DUNOD, 2008.
5. Philippe Touron et Outres, **Consolidation Vers une Réforme de Modèle Comptable**, La Revue Française de La Comptabilité, N°402, Paris, 2007.

6. Magner Véronique, **Droit des sociétés,** 1e Edition, Edition Dalloz, Paris, 2002.
7. François Gore, **Droit des affaires**, Paris Montchrestien, Tome 03, France, 2004.
8. Grand Guillot Béatrice et Grand Guillot Francis, **L'essentiel du droit des sociétés commerciales.** Outre Sociétés, groupements, 3éme Edition, Edition Grualino, paris, 2003.
9. Direction Générale Des Impôts, **Code des Impôts Directs et Taxe Assimilées**, Ministère des Finances, Alger 2014.
10. Abdelmadjid Bouzid**, Comprendre la mutation de l'économie Algérienne**, édition ANEP, Alger, 1999.
11. Philipe Betty, **Les Règles juridiques relatives à l'implantation des Filiale et des Succursales des Sociétés Anonymes Suisse Dans les pays de March**, librairie Droz, Genève, 1983.
12. Christine Collette, **Incitation à la gestion fiscale des entreprises,** Edition eyrall, France 2014.
13. Maggy Partiente, **Les Groupe Des Sociétés**, édition hitec, 1993.
14. Barbe Dandon Odile, Didelot et Siegwart Jean Luc, DCGN°10 **: Comptabilité approfondie : Manuel and applications,** Groupe Revue Fiduciaire : Nathan, Paris, 2013.
15. Christian Roulet, **Comptabilité Des Sociétés Commerciales**, 13eme édition, Dunoud, France, 2001.
16. Maeso Robert, **Comptabilité des sociétés en30 fiches**, Edition, Dunod, Paris, 2008.
17. Hutin Hervé, **toute la finance d'entreprise en pratique**, 2éme édition Organisation, paris, 2002.
18. Jobard Jean Pierre, **Gestion de L'entreprise**, 11eme édition, Sirey, France1997.
19. C.Bonnier, P.Delvaille et auters, **Comptabilité Financière Des Groupe**, Paris, Collection Business, Gualino editeur, 2006.
20. Jane Michael palou**, Manule de consolidation principe et pratiques**, group Revue Fiduciaire, France2003.
21. Khafrabi Med Zine, **Comptabilité des Sociétés**, 3em Edition Berti, Alger er, 2002.
22. Elisabeth Bertin, Christophe Grotowski manuel, **comptabilité et audite,** Berti Edition.....

23. Friedrich Micheline et Autre, **Financement trésorerie, financement externe, financement propre, consolidation corrige**, édition Foucher, vanrs, 2006.
24. Bruno Bachy, Michal Soin**, analyse financière des comptas consolidés norme IFRS**, Dunod, paris, 2009.
25. Bertin Elisabeth et Autres, **comptabilité et audite**, Bertie éditions, Alger, 2013.
26. Brono Bachy, Michel Sion, **Analyse Financière Des Comptes Consolides Normes IFRS**, 2eme édition, Dunod, Paris, 2009.
27. OBERT Robert**, comptabilité et audit manuel et applications**, 3éme édition, Donod, paris, 2010.
28. Pierre Garnier, **la comptabilité des sociétés**, bordas 1er 2éme édition, paris, DUNOD entrepris, 1981.
29. Collection les Code RE, Code IFRS, **Normes et Interprétation ,**5éme Edition, Groupe Revue Fiducaire, Paris, 2011.

# الفهرس

| الفهرس | الصفحة |
|---|---|
| الشكر | II |
| الإهداء | IV |
| ملخص | V |
| قائمة المحتويات | VI |
| قائمة الجداول | VII |
| قائمة الأشكال البيانية | VIII |
| قائمة الاختصارات والرموز | IX |
| قائمة الملاحق | X |
| المقدمة | أ |
| **الفصل الأول : التجميع في ظل المبادئ والمعايير المحاسبية وعلاقته بجودة الإفصاح** | 1 |
| **تمهيد** | 2 |
| **المبحث الأول : التأصيل النظري للتجميع** | 3 |
| المطلب الأول : مفهوم التجميع وأهدافه | 3 |
| الفرع الأول : تعريف التجميع | 3 |
| الفرع الثاني : لمحة تاريخية عن التجميع | 4 |
| الفرع الثالث : أهداف التجميع | 5 |
| المطلب الثاني : إجراءات التجميع | 6 |
| المطلب الثالث : النظريات المفسر للتجميع | 10 |
| **المبحث الثاني : القوائم المالية المجمعة وفق SCF** | 12 |
| المطلب الأول : الإطار التشريعي للقوائم المالية المجمعة وفق **SCF** | 12 |
| المطلب الثاني : المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع | 18 |
| الفرع الأول : المعايير المحاسبية الدولية **IAS** الخاصة بالتجميع | 18 |
| الفرع الثاني : المعايير الدولية للإبلاغ والتقارير المالية **IFRS** الخاصة بالتجميع | 19 |
| المطلب الثالث : المؤسسات الملزمة بإعداد القوائم المالية المجمعة | 20 |
| الفراع الأول : تعريف القوائم المالية المجمعة | 20 |
| الفرع الثاني : المؤسسات الملزمة بإعداد القوائم المالية المجمعة | 21 |
| **المبحث الثالث : تقديم جودة الإفصاح** | 22 |
| المطلب الأول : مفهوم جودة الإفصاح | 22 |
| المطلب الثاني : معايير الإفصاح ودورها في جودة المعلومة | 27 |

| | |
|---|---|
| الفرع الأول : المعايير المحاسبية الدولية | 27 |
| الفرع الثاني : عرض المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإفصاح | 28 |
| المطلب الثالث : أثر عملية التجميع في الوصول إلى جودة المعلومة | 30 |
| **خلاصة الفصل** | 33 |
| **الفصل الثاني : عملية التجميع حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري** | 34 |
| **تمهيد** | 35 |
| **المبحث الأول : مجمع الشركات** | 36 |
| المطلب الأول : مفاهيم عامة حول التجميع | 36 |
| الفرع الأول : تعريف مجمع الشركات | 36 |
| الفرع الثاني : تركيبة مجمع الشركات | 37 |
| المطلب الثاني : هيكل مجمع الشركات | 39 |
| الفرع الأول : المجمعات العمودية | 39 |
| الفرع الثاني : المجمعات الأفقية | 40 |
| المطلب الثالث : قياس مجال الرقابة ومعدل الفائدة | 41 |
| الفرع الأول : قياس مجال الرقابة | 41 |
| الفرع الثاني : معدل الفائدة للشركة الأم | 44 |
| **المبحث الثاني : أنواع ومراحل عملية التجميع** | 44 |
| المطلب الأول : أنواع التجميع | 44 |
| المطلب الثاني : تنظيم عملية التجميع | 48 |
| المطلب الثالث : مراحل عملية التجميع | 53 |
| الفرع الأول : مرحلة ما قبل التجميع | 53 |
| الفرع الثاني : مرحلة عملية التجميع | 56 |
| **المبحث الثالث : طرق التجميع المحاسبي** | 60 |
| المطلب الأول : طريقة التكامل الشامل (الكلي) | 61 |
| الفرع الأول : مفهوم طريقة التكامل الكلي (الشامل) | 62 |
| الفرع الثاني : خطوات طرقة التكامل الكلي (الشامل) | 62 |
| الفرع الثالث : المشاكل التقنية المتعلقة بالتكامل الشامل | 63 |
| المطلب الثاني : طريقة التكامل النسبي | 64 |
| الفرع الأول :مفهوم طريقة التكامل النسبي | 64 |
| الفرع الثاني : خطوات طريقة التكامل النسبي | 64 |

| | |
|---|---|
| الفرع الثالث : المشاكل التقنية المتعلقة بالتكامل النسبي | 65 |
| المطلب الثالث : طريقة المعادلة (الوضع بالتكافؤ) | 66 |
| الفرع الأول : مفهوم طريقة المعادلة | 66 |
| الفرع الثاني : خطوات طريقة المعادلة | 66 |
| الفرع الثالث : المشاكل التقنية المتعلقة بطريقة المعادلة | 67 |
| **خلاصة الفصل** | 68 |
| **الفصل الثالث :دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز ناحية الغرب RDO** | 69 |
| **تمهيد** | 70 |
| **المبحث الأول : تقديم عام لمجمع سونلغاز** | 71 |
| المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة وتقديمها | 71 |
| الفرع الأول : لمحة تاريخية عن سونلغاز | 71 |
| الفرع الثاني : تقديم سونلغاز | 73 |
| الفرع الثالث : أهداف وإلتزامات شركة سونلغاز | 73 |
| الفرع الرابع : وظائف سونلغاز | 74 |
| المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز | 75 |
| الفرع الأول : التطور الهيكلي لمديرية سونلغاز | 75 |
| الفرع الثاني : فروع شركة سونلغاز وهيكلها التنظيمي | 77 |
| المطلب الثاني : المديرية الهوية للتوزيع ناحية الغرب وهران **RDO** | 79 |
| الفرع الأول : تعريف الهيكل التنظيمي | 79 |
| الفرع الثاني : أقسام مديرية التوزيع سونلغاز | 80 |
| **المبحث الثاني : القوائم المالية ومحيط التجميع مجمع سونلغاز** | 83 |
| المطلب الأول :عملية التجميع في مجمع سونلغاز | 83 |
| الفرع الأول : سيرورة عملية التجميع في مجمع سونلغاز | 83 |
| الفرع الثاني : طرق تقييم العناصر الرئيسية لميزانية المؤسسة | 85 |
| المطلب الثاني : العمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي | 86 |
| الفرع الأول : تحديد محيط التجميع | 86 |
| الفرع الثاني : مرحلة تجانس المعطيات | 87 |
| الفرع الثالث : القواعد والمبادئ المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية المجمعة | 87 |
| المطلب الثالث : المعطيات المقدمة من طرف الشركة | 88 |
| الفرع الأول : المعلومات التي إلتزمت المؤسسة بالإفصاح عنها | 88 |

| | |
|---|---|
| الفرع الثاني : المعلومات التي لم تلتزم المؤسسة بالإفصاح عنها | 88 |
| **المبحث الثالث : إعداد القوائم المالية لمديرية التوزيع ناحية الغرب** RDO | 89 |
| المطلب الأول : مرحلة ما قبل إعداد القوائم المالية المجمعة | 89 |
| الفرع الأول : إجراءات التسوية ما بين الشركات والمجمع | 89 |
| الفرع الثاني : إجراءات الإقصاء ما بين شركات المجمع | 94 |
| المطلب الثاني : مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة | 94 |
| المطلب الثالث : الإفصاح وفقSCF المالية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز RDO | 97 |
| **خلاصة الفصل** | 99 |
| **الخاتمة** | 100 |
| المصادر والمراجع | 105 |
| الفهرس | |
| الملاحق | |

# الملاحق