جامعـــــــــة تيسمســـــيلت
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية

بعنـــــوان

إدماج وتجميع الحسابات في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي
دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP

إعداد الطالب: ✍ يوسف زيدان

إشراف الأستاذ الدكتور: حمزة ضويفي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2022/02/28

أمام اللجنة المكونة من السادة

أ.د/محي الدين محمود عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة تيسمسيلت	رئيسا
أ.د / ضويفي حمزة	أستاذ التعليم العالي	جامعة تيسمسيلت	مشرفاً ومقررا
د/ بوكرديد عبد القادر	أستاذ محاضر" أ"	جامعة تيسمسيلت	ممتحنا
د/ بن صالح عبد الله	أستاذ محاضر" أ"	جامعة تيسمسيلت	ممتحنا
أ.د/سالمي محمد الدينوري	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	ممتحنا
د/ زياني عبد الحق	أستاذ محاضر" أ"	جامعة تيارت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021

جامعـــــــــة تيسمســـــيلت

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية

بعنـــــوان

إدماج وتجميع الحسابات في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP

إعداد الطالب:

✍ **يوسف زيدان**

إشراف الأستاذ الدكتور:

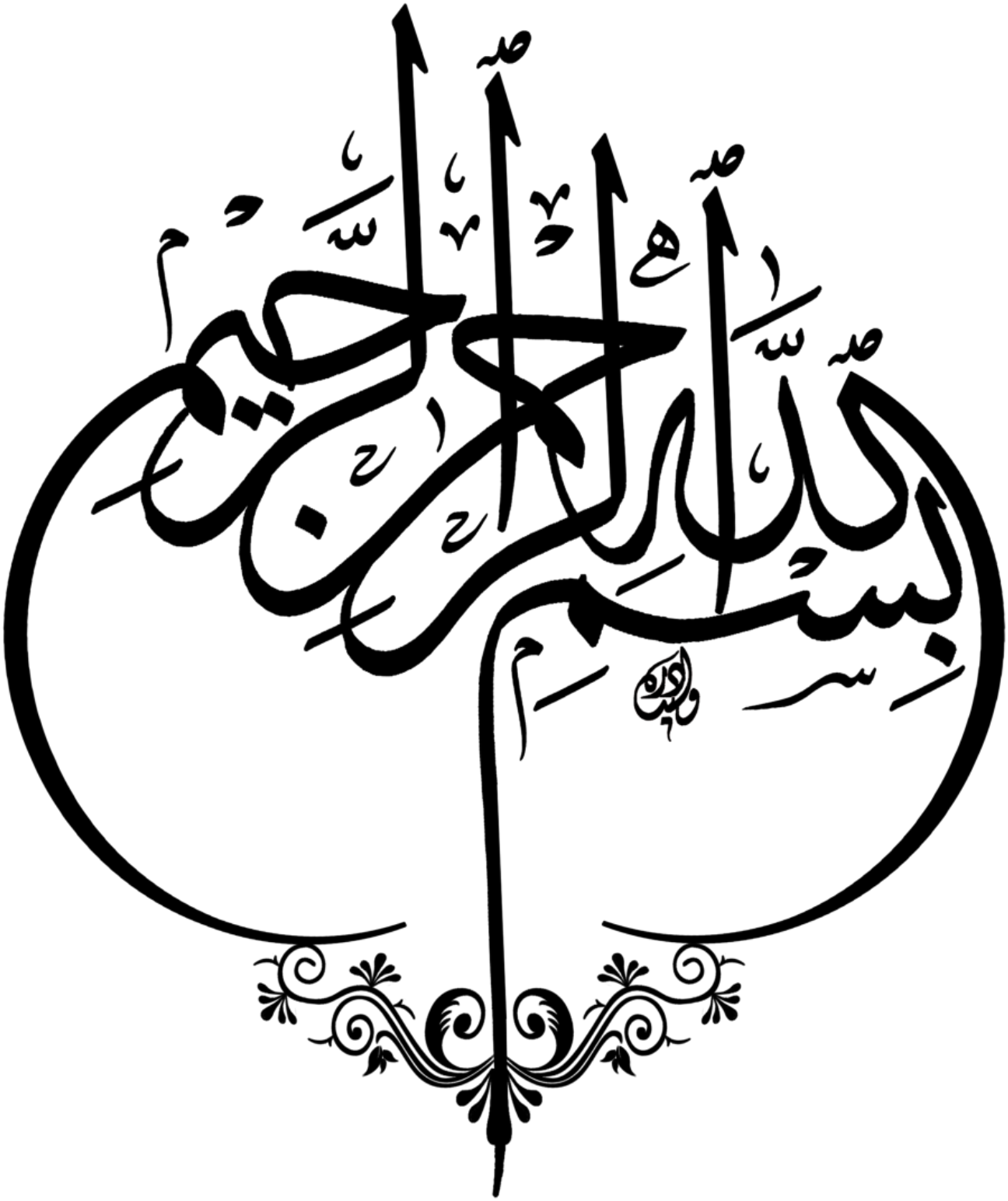
حمزة ضويفي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2022/02/28

أمام اللجنة المكونة من السادة

أ.د/محي الدين محمود عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة تيسمسيلت	رئيسا
أ.د / ضويفي حمزة	أستاذ التعليم العالي	جامعة تيسمسيلت	مشرفاً ومقررا
د/ بوكرديد عبد القادر	أستاذ محاضر" أ"	جامعة تيسمسيلت	ممتحنا
د/ بن صالح عبد الله	أستاذ محاضر" أ"	جامعة تيسمسيلت	ممتحنا
أ.د/سالمي محمد الدينوري	أستاذ التعليم العالي	جامعة الوادي	ممتحنا
د/ زياني عبد الحق	أستاذ محاضر" أ"	جامعة تيارت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وَكَذَٰلِكَ مَكَّنَّا لِيُوسُفَ فِي ٱلْأَرْضِ يَتَبَوَّأُ مِنْهَا حَيْثُ يَشَآءُ نُصِيبُ بِرَحْمَتِنَا مَن نَّشَآءُ وَلَا نُضِيعُ أَجْرَ ٱلْمُحْسِنِينَ ﴾

[يوسف: 56]

الإهــداء

أهدي ثمرة عملي هذا:

إلى التي ربتني ورحلت دون أن تشهد نجاحي **أمي الحنونة** رحمها الله.

إلى روح من حرم نفسه وأعطاني فعوضني عن كل شيء **أبي الغالي** رحمه الله.

إلى توأم روحي **زوجتي** الحبيبة.

إلى أعز ما أملك في الوجود أبنائي: **محمد أمين، أشرف، أنس، أميرة**

إلى سندي في درب الحياة، إخوتي،أخواتي، أبنائهم وبناتهم كل باسمه.

إلى **أساتذتي** الأفاضل.

إلى أعز **أصدقائي** و**زملائي** في العمل.

إلى كل **الأقارب** و**رفقاء** الدرب الذين ذكرهم قلبي ونستهم أقلامي.

وأسأل الله المزيد من التوفيق والنجاحات.

زيدان يوسف

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

"من لا يشكر الناس لا يشكره الله"

نحمد الله حمدا كثيرا يليق بجلاله وكمال صفاته الذي وفقني وأعاننا على اتمام هذه الدراسة وإخراجها إلى النور ونصلي ونسلم على من لا نبي بعده معلم هذه الأمة ومرشدها، ونسأله التوفيق والثبات والنجاح لمن طرق يوما بابا بطلب فيه علما ينير به أمته.

وما نقدمه اليوم لعله يكون إجابة على علامة استفهام صغيرة مما يثقل العقل الثاقب البصيرة، وأمضي به في أوفياء الإحساس ببذل جهد متواضع لخير الإنسانية، ويكون لنا به بطاقة في أوردة الزمن، ونسكب به في أذن المستقبل علما نافعا نتجاوز به درجة الزهور إلى ثواب المنعم المتفضل عليا جل جلاله بنفعه من الفتح والتيسير.

كل الشكر والتقدير إلى الأستاذ " **الأستاذ الدكتور حمزة ضويفي**" الذي تشرف بقبول تأطيرنا والذي أمدنا بالنصح والتوجيه بكل أمانة وإخلاص.

ونتوجه بخالص شكرنا وامتناننا إلى الأستاذ "**مداني الطيب**" رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، بمجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار **ENSP** الذي منحنا الكثير من الوقت والجهد لإتمام الدراسة الميدانية وإخراج هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تقبلهم مناقشة وإثراء هذه الرسالة سلفا، ولا يجب أن ننسى في ذلك أساتذتنا الكرام الذين سهروا على صقل أفكارهم ومعارفهم في أذهاننا، فجزاهم الله عنا كل خير.

ونتوجه بالشكر الخالص لكل من بذل مجهوده الغزير أثناء إجراء هذا البحث

الأستاذ "**بشير عماري**" والمهندس "**نبيل موساوي**".

خالص الشكر الجزيل ومن النوع الخاص جدا إلى **أخوتي طلبة الدكتوراه شعبة العلوم المالية والمحاسبية دفعة 2018**.

نقدم شكرنا الخالص إلى جميع أصدقائنا من قريب او بعيد، أنار الله طريقكم وجزاكم عنا خير جزاء وأوفره.

الملخص:

تتناول هذه الدراسة موضوعا من الموضوعات المثيرة للاهتمام في حقل المحاسبة وهي إعداد الحسابات المجمعة، حيث أن الهدف من هذه الدراسة معرفة كيفية المعالجة المحاسبية للفروع والمجمعات انطلاقا من تزايد عدد المؤسسات الاقتصادية المنظمة في شكل مجمعات، مع أن هذه الدراسة قد مكنتنا من الوقوف على الجانب التقني المتمثل في إدماج وتجميع الحسابات، وعرض القوائم المالية المجمعة عوضا عن القوائم المالية الفردية للشركة الأم في تلبية حاجيات المساهمين والمستثمرين فيها أصبح ضرورة تمليه حاجة المسيرين من جهة و المبادئ المنظمة لمهنة المحاسبة من جهة أخرى.

بعد إستعراض مختلف الجوانب النظرية والمتعلقة بسيرورة التجميع وطرق الإدماج والمعالجة المحاسبية للفروع والمجمعات، جاءت الدراسة العملية من خلال اختيارنا لمجمع جزائري وذلك لإثبات مدى تحكمه في أسس وقواعد التجميع وصولا إلى عرض القوائم المالية المجمعة. أظهرت نتائج الدراسة تحكم المؤسسة محل الدراسة في قواعد التجميع، كما خلصت الدراسة إلى أنه لا يمكن الاعتماد على النظام المحاسبي المالي فقط في إعداد القوائم المالية المجمعة، بل الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية في ظل عدم وجود معايير محاسبية جزائرية تضبط الممارسة المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: المجمع، طرق التجميع، سيرورة التجميع، القوائم المالية المجمعة، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبـــــــية الدولية IAS/IFRS

Summary:

This study deals with an interesting topic in the field of accounting, which is the preparation of combined accounts as the aim of this study is to know how to handle the accounting for branches and complexes based on the increasing number of economic institutions organized in the form of complexes, although this study has enabled us to stand on the technical side. Represented in the merging and compilation of accounts, and the presentation of the consolidated financial statements instead of the individual financial statements of the parent company in meeting the needs of shareholders and investors therein، it has become a necessity dictated by the need of managers on the one hand and the principles governing the accounting profession on the other hand.

After reviewing the various theoretical aspects related to the consolidation process، the methods of inclusion and the accounting treatment of branches and complexes، the practical study came through our selection of an Algerian collector in order to prove the extent of its control over the foundations and rules of compilation, leading to the presentation of the consolidated financial statements. The results of the study showed that the institution under study governs the rules of compilation, and the study concluded that it is not possible to rely on the financial accounting system only in preparing the consolidated financial statements, but rather to refer to the international accounting standards IAS / IFRS, an imperative in light of the absence of Algerian accounting standards that control the accounting practice.

Keywords: The compound, methods of compilation, the compilation process, the consolidated financial statements, the financial accounting system, international accounting standards IAS / IFRS.

فهرس المحتويات

العنوان **الصفحة**

الإهداء

الشكر و العرفان

الملخص

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الرموز والمختصرات

قائمة الملاحق

مقدمـــــة ..... **أ– هـ**

الفصل الأول: المجمع وإدماج الحسابات وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي **07-86**

تمهيد **07**

المبحث الأول: عرض المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع **08**

المطلب الأول: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية 08

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع والصادرة سنة 2005 15

المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع والصادرة سنة 2013 24

المبحث الثاني: المجمع والقوائم المالية المجمعة **36**

المطلب الأول: مفهوم المجمع 36

المطلب الثاني: مفهوم المجمع في الجزائر 37

المطلب الثالث: التجميع والقوائم المالية المجمعة 43

المبحث الثالث: الإجراءات العملية والمعالجة المحاسبية لمجمع الشركات **58**

المطلب الأول: مبادئ وطرق التجميع 58

المطلب الثاني: الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي 61

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية في مجمع الشركات 67

خلاصة **86**

الفصل الثاني: مرجعية الدراسة وموقع الدراسة الحالية منها **130-88**

تمهيد **88**

المبحث الأول: مرجعية الدراسة باللغة العربية **89**

المطلب الأول: الرسائل الجامعية 89

المطلب الثاني: الدوريات والمؤتمرات 116

المبحث الثاني: مرجعية الدراسة باللغة الأجنبية وموقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة **125**

المطلب الأول: مرجعية الدراسة باللغة الأجنبية 125

المطلب الثاني: موقع هذه الدراسة من الدراسات السابقة 129

خلاصة **132**

الفصل الثالث: دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP **179-134**

تمهيد **134**

المبحث الأول: تقديم عام لمجمعENSP **135**

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار 135

المطلب الثاني: فروع وقطاع نشاط المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار 138

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لعملية التجميع المحاسبي في ENSP **140**

المطلب الأول: سيرورة عملية التجميع في ENSP 140

المطلب الثاني: طرق تقييم العناصر الرئيسية لميزانية المؤسسة 143

المطلب الثالث: العمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي في مجمع ENSP 144

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية في مجمع ENSP واثارها بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي **147**

المطلب الأول: إجراءات التسوية ما بين شركات المجمع 147

المطلب الثاني: إجراءات الإقصاء ما بين شركات المجمع 154

المطلب الثالث: مراحل إعداد القوائم المالية للمجمع 159

خلاصة **179**

الخاتمة **185-181**

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أهم التعديلات الحاصلة من IAS31 إلى IFRS11	30
(2-1)	يوضح ورقة العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة.	54
(3-1)	يوضح الأصناف الأساسية للعمليات المعنية	65
(4-1)	يوضح استبعاد هامش المخزون	77
(1-3)	يوضح فروع وشركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار	138
(2-3)	يوضح نطاق التجميع المحاسبي	145
(3-3)	يوضح تسوية الحقوق ما بين فروع المجمع	148
(4-3)	يوضح تسوية الحقوق ما بين فروع المجمع	148
(5-3)	يوضح تسوية الديون ما بين فروع المجمع	149
(6-3)	يوضح تسوية الديون ما بين فروع المجمع	149
(7-3)	يوضح تسوية العمليات المستلمة ما بين فروع المجمع	150
(8-3)	يوضح تسوية العمليات المستلمة ما بين فروع المجمع	151
(9-3)	يوضح تسوية العمليات المقدمة ما بين فروع المجمع	152
(10-3)	يوضح تسوية العمليات المقدمة ما بين فروع المجمع	152
(11-3)	يوضح تسوية الحقوق الأخرى ما بين فروع المجمع	153
(12-3)	يوضح عمليات الحقوق والديون ما بين الفروع.	154
(13-3)	يوضح عمليات الأعباء والإيرادات ما بين الفروع.	154

(3–14)	يوضح إستبعاد الحقوق والديون	155
(3–15)	يوضح إستبعاد الايرادات والأعباء	156
(3–16)	يوضح عمليات الحقوق والديون ما بين الفروع.	156
(3–17)	يوضح عمليات الأعباء والإيرادات ما بين الفروع.	157
(3–18)	يوضح إستبعاد الحقوق والديون	158
(3–19)	يوضح إستبعاد الايرادات والأعباء	158
(3–20)	يوضح توزيع رؤوس الأموال الخاصة مابين الشركة الأم وHESP، BJSP	168
(3–21)	يوضح توزيع النتيجة ما بين المجمع والأقلية	169
(3–22)	يوضح توزيع رؤوس أموال الكيانات المشاركة	170
(3–23)	يوضح توزيع نتيجة الكيانات المشاركة	171
(3–24)	مقارنة إجراءات التجميع بين مجمع ENSP و المعايير المحاسبية الدولية	177

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	تقديم التنظيم الجديد لعملية التجميع	25
(2-1)	تقييم الرقابة المشتركة	31
(3-1)	تصنيف الترتيب المشارك وتقييم الحقوق والالتزامات	32
(4-1)	يوضح نطاق ومكونات المجمع	38
(5-1)	يوضح التجميع المباشر	48
(6-1)	يوضح التجميع غير المباشر	49
(7-1)	يوضح الإجراءات الخاصة بعملية التجميع	64
(1-3)	يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار (مترجم)	137

قائمة الرموز والمختصرات

المختصر	أصل المختصر	معنى المختصر باللغة العربية
IAS/IFRS	International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards	المعايير المحاسبية الدولية/معايير الإبلاغ المالي الدولية
ICCAP	International Coordination Committee For Accounting Profession	لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
SIC	Standing Interpretations Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretaion Committe	لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	طريقة التجميع في مجمع ENSP
02	جدول التوافق في الأرصدة بين الفروع
03	القوائم المالية الفردية لشركات المجمع
04	الميزانية الشاملة للمجمع ENSP

مقدمـــــــــة

1- مدخل الدراسة

شهد النظام العالمي في السنوات الأخيرة تطورات هائلة إلى درجة أن أصبح العالم كدولة واحدة، وهذا تحت مظلة العولمة، حيث تلاشت فيه أدوار الحكومات، وازدادت التدفقات الرأسمالية والمد التجاري العالمي والتطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات، كل هذه التحولات صاحبها تشكل الشركات العالمية التي اعتبرت كإحدى الدعامات الأساسية التي ساهمت بشكل كبير في تجسيد العولمة الاقتصادية، حيث بدأت على شكل شركات أموال ضخمة في بلدانها ثم بدأت في تدويل استثماراتها كنتيجة أساسية لتنامي إنتاجها من السلع والخدمات، فسعت للبحث عن أسواق خارجية لتسويق منتجاتها، وبذلك ظهرت مجمعات شركات عالمية تكون الشركة الأم في دولة والشركات التابعة لها منتشرة في دول أجنبية أخرى أو يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات، وكذلك على المستوى الوطني ظهرت هذه المجمعات متمثلة في الشركة الأم وشركات تابعة لها تتمتع بكامل شخصيتها المعنوية، أدت هذه المجمعات الوطنية نفس الدور من ناحية المردودية الاقتصادية مقارنة مع نظيرتها من المجمعات العالمية. وذلك من خلال البحث والتطوير المستمر على تقنية مناسبة تمكن المحاسبين، والماليين للتعبير عن الوضعية الصادقة لمجمع الشركات ككيان اقتصادي واحد، وتم تسمية هذه الأخيرة بتقنية التجميع المحاسبي، وزاد الاهتمام بهذه التقنية نتيجة التطورات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالحسابات المجمعة الصادرة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سابقا، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في الوقت الحالي.

مع انتشار المجمعات حول العالم بدرجة كبيرة وتشابك المصالح بين الأطراف باختلاف أنواعهم، أدى بمجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار عدة معايير خاصة بالحسابات المجمعة، لكن هذا لم يدم طويلا ويرجع ذلك لاكتشاف السلبيات في هذه المعايير والمتمثلة في (IAS 27.IAS 28.IAS 31)، والتي كانت نتائجها عدم تلبية احتياجات ذوي المصالح، ويظهر ذلك من خلال تكاثف طلبات مجموعة 20، ومجلس الاستقرار المالي، و أطراف أخرى للجهة المصدرة بإعادة النظر بتلك المعايير، فأدى هذا بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في 12 ماي 2011 بالقيام بالتعديل في هذه المعايير المحاسبية الدولية (IAS 27. IAS 28)، وإلغاء في (IAS 31)، ونشر معايير تقارير مالية دولية جديدة (IFRS 12. IFRS 11. IFRS 10)، وألزمت بتطبيقها بداية من سنة 2013.

اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي الذي استمد معظم مقوماته من المعايير الدولية المحاسبية. وبذلك فان قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سوف تتخذ مسار آخر يختلف كليا عما كان مطبقا من قبل. ولا يستثنى من ذلك المؤسسات الاقتصادية المنظمة في شكل شركات قابضة والتي

يتركز اهتمام مسيريها على الأصول والوضعية المالية وكذلك النتائج التي تحدث على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل (المجمع أو المؤسسة القابضة) دون الأخذ بعين الاعتبار الحدود والقيود القانونية لمختلف الفروع والمساهمات

2- إشكالية الدراسة:

قد أظهرت بعض الدراسات أن نشاط المجمع في الجزائر قد اتسع تماشيا مع التطورات الأخيرة التي تشهدها البيئة الاقتصادية وذلك لتسهيل قراءة البيانات المالية لمستخدميها وهو ما يدفعنا للبحث عن صياغة الإشكال الآتي:

ماهي الصعوبات التي تواجهها المجمعات في إدماج وتجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي و في ظل ديناميكية المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)؟

هذا ما يجعلنا نطرح إشكاليات فرعية منبثقة من الإشكالية الرئيسية كالآتي:

1- هل يتوافق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات؟

2- ماهي أهم المشاكل التقنية المتعلقة بعملية التجميع وفقا لتطورات وتغيرات المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقا للنظام المحاسبي المالي؟

3- ما هي آليات المؤسسة محل الدراسة للتحكم في إدماج حساباتها وعرض قوائمها المالية المجمعة وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية ؟

3- فرضيات الدراسة:

للإجابة عن كل هاته الأسئلة وضعنا الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية لكن هناك استجابة غير مقبولة في تطبيق متطلباتها الخاصة بتجميع الحسابات، لذلك فهو يواجه العديد من الصعوبات والمشاكل التقنية في الممارسات المهنية للمحاسبة على غرار المستجدات في البيئة المحاسبية الدولية وجمود الإطار التشريعي الخاص بالنظام المحاسبي المالي؛

الفرضية الثانية: توجد العديد من الفروقات ما بين الممارسة المحاسبية المحلية الجزائرية والمعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بالإجراءات العملية والمعالجة المحاسبية لتجميع الحسابات وعرض القوائم المالية المدمجة؛

الفرضية الثالثة: تحكم المؤسسة محل الدراسة في تجميع ودمج الحسابات يتوقف على مواكبة التغيرات التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية المستحدثة والمتمثلة في إتباع الطرق الخاصة بمختلف المعالجات لسيرورة الإدماج وتجميع الحسابات.

4- مبررات اختيار الموضوع:

من البديهي أن لكل باحث أراد الخوض في دراسة موضوع ما أسباب ودوافع تجعله يتمسك بموضوع بحثه، ومن هذه الأسباب ما هو ذاتي (شخصي) وما هو موضوعي، حيث يمكننا حصرها فيما يلي:

- ✓ الأولى تنطلق من اهتمامنا الشخصي المتمثل في أن دراسة هذا الموضوع هو من صلب تخصص المحاسبة وهو مجال اختصاصنا، كما أن ميدان عمل الباحث والمتمثل في أنه محاسب معتمد.
- ✓ أما الثانية هو مدى أهمية موضوع تجميع الحسابات في ظل الإصلاحات والشراكة وعقود الامتياز مع محاولة فهم النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية وصولا إلى عرض القوائم المالية المجمعة.

5- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الموضوع في الدور الكبير الذي يلعبه مجمع الشركات، ليس فقط من باب تحريك الإقتصاد الوطني على المستوى المحلي، بل في جلب المستثمرين الأجانب وتوسيع حجم النشاط الإقتصادي، مما يتطلب وجود نظام محاسبي فعال، يساهم في إعداد وعرض بيانات مالية مجمعة تمكن مستخدميها من إتخاذ القرارات الرشيدة.

6- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تنمية القدرة المعرفية في ميدان المعالجة المحاسبية للفروع والمجمعات، كما أن هناك أهداف فرعية تندرج تحت الهدف الرئيسي نلخصها فيما يلي:

1- الإحاطة بالمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي؛

2- الوقوف على أهم الإجراءات المحاسبية الخاصة بمجمع الشركات؛

3- التعرف على أهم ما تضمنته المعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ المالي المتعلقة بتجميع الحسابات؛

4- الوقوف على واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول كيفية المعالجة المحاسبية للمجمع وعرض القوائم المالية المدمجة ومدى استعدادها للتكيف مع الممارسة المحاسبية الدولية.

7- المنهج المتبع والأدوات المستخدمة في الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية، وما يتبعها من تساؤلات فرعية التي يطرحها موضوع البحث وإختيار مدى صحة الفرضيات المتبناة، تم الإعتماد على كل من المنهج الوصفي التحليلي بهدف إستعراض الإطار النظري للموضوع بجانبه الفكري و المفهومي، نظرا لملاءمة المنهج في ذلك، كما إستعملنا منهج دراسة الحالة لنتعرف من خلاله على الإجراءات العملية للتجميع ومعالجتها المحاسبية وصولا إلى عرض القوائم المالية المجمعة.

8- حدود الدراسة:

تتناول هذه الدراسة التسجيلات المحاسبية للفروع والمجمعات، وقد اعتمدنا على النظام المحاسبي المالي في الجزائر، أما التطبيق الميداني فاخترنا أن يكون بمجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار المتواجد مقرها الاجتماعي بمدينة حاسي مسعود ولاية ورقلة من خلال القوائم المالية لسنة 2019.

9- صعوبات الدراسة:

أهم الصعوبات التي واجهتنا خلال مرحلة إعداد البحث تمثلت بشكل خاص في ندرة المراجع في مجال محاسبة المجمعات مع صعوبة إيجاد مؤسسة محل الدراسة محلية مما أجبرنا إلى التنقل إلى ولاية مجاورة، وعدم توفر المعلومات الكافية التي لا يمكن معرفتها والوصول إليها إلا عند الممارسة الميدانية بشكل معمق.

10- هيكل الدراسة:

بغية تحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية والتساؤلات المطروحة وإختبار الفرضيات المقدمة، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول متتالية وذلك بالإعتماد على جانبين أحدهما نظري والآخر تطبيقي وجاءت الخطة المعتمدة كما يلي:

بالنسبة للقسم النظري تم تقسيمه إلى فصلين، فالفصل الأول المعنون بـ: المجمع وإدماج الحسابات وفق المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، ومن خلال ثلاث مباحث تطرقنا إلى أهم الدراسات حول هذا الفصل كما ستتم دراسة الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي و ابراز أهم المعايير المحاسبية والمتعلقة بإدماج الحسابات. و كذا أهم الطرق والإجراءات التطبيقية بداية من تحديد مبادىء وطرق الإدماج المحاسبي إضافة إلى سيرورة عملية التجميع المحاسبي وصولا إلى المعالجات المحاسبية التي يجب إجراؤها على مختلف المؤسسات المكونة للمجمع.

وفي الفصل الثاني والمعنون بـ: مرجعية الدراسة وموقع الدراسة الحالية منها، تناولنا فيه من خلال مبحثين لأهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث باللغة العربية و الأجنبية لمحاولة استخراج أهم النقاط والجوانب التي عالجتها كل مجموعة من هذه الدراسات. وفي الأخير قام الباحث بتوضيح ما يميز الدراسة الحالية عما سبق تقديمه من دراسات سابقة.

أما بالنسبة للفصل الثالث الممثل للقسم التطبيقي من الدراسة تحت عنوان دراسة حالة لمجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP، قمنا بتقديم عام للمؤسسة وتقديم سوق وقطاع نشاط المؤسسة ثم بيان

الإجراءات العملية التي تتبعها إدارة المؤسسة الأم لعملية التجميع المحاسبي إلى المعالجة المحاسبية في المجمع لسنة 2019 من أجل تحضير وعرض قوائم مالية معبرة عن حقيقة المجمع.

الفصل الأول

المجمع وإدماج الحسابات وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

تمهيد

من أجل العمل والبحث على إيجاد وصياغة معايير تضمن توحيد العمل المحاسبي دوليا تأسست في سنة 1973 لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) مقرها لندن. اتخذت شعار التوحيد المحاسبي الدولي كأحد مهامها الأساسية. ولقد شهدت العشرية الأخيرة من عمر المجلس (IASB) انجازات باهرة حيث أعاد النظر في كثير من المعايير فأخضع بعضها لتعديلات جوهرية، وألغى بعضها، وأنشأ أخرى. كما تتميز أعمال المجلس بمسايرة الواقع المهني وما تمليه من تحديات تصنعها الظروف الإقليمية والدولية المتغيرة والمتجددة.

إن ظهور المنظمات الدولية الأخرى كمنظمة التجارة الدولية التي أصبحت واقعا تسيره وتديره قوانين موحدة عالميا، فإن الممارسة المحاسبية أصبحت بدورها تتجه نحو الشمولية والاحتواء . فمجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق عن لجنة المعايير المحاسبية كان في بدايته مجرد مشروع تسوق له مجموعة قليلة من الدول ذات خصائص اقتصادية وسياسية وثقافية متشابهة، فأصبح الآن حقيقة وذلك بضمه أكثر من مائة دولة تؤثر وتتأثر بأعماله وإنجازاته، وتستقي منه المصداقية والشفافية في توظيف واستخدام أموالها .كما تمكنت من إصدار العديد من المعايير والنشرات التفسيرية والأعمال التنظيمية والإجرائية التي ساهمت في إرساء قواعد نظام محاسبي دولي موحد تتميز معلوماته المحاسبية بالحجم الكافي المدروس، وبالنوعية العالية.

وبالتالي أصبح لزاما على المحاسبة أن تلبي الاحتياجات الضرورية للمنظمات والهيآت وجميع أصحاب المصلحة والذين يهتمون بالمعلومة ويسعون إلى اتخاذ القرارات على أساسها من خلال القوائم المالية حسب كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

مجمع الشركات ظاهرة معاصرة تبين توجه الاقتصاد العالمي الذي يتطلب معلومات مالية مفيدة وصادقة تمكن مستخدميها ومستعمليها من الاستفادة منها في اتخاذ أحسن وأنسب القرارات وأفضلها، وهذا مما سمح بإيجاد تقنيات مثلى في الميدان المحاسبي تتمثل في تقنيات تجميع الحسابات ومحاسبة المجمع.

وبناء على ما سبق نتناول في هذا الفصل ما يلي:

- **المبحث الأول: عرض المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع.**
- **المبحث الثاني: المجمع والقوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي.**
- **المبحث الثالث: الإجراءات العملية والمعالجة المحاسبية لمجمع الشركات.**

المبحث الأول: عرض المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع.

التجميع تقنية تساعد الشركات التي تملك عدة فروع على إعطاء صورة مالية موحدة وصادقة لكي تساعد مستعملي القوائم المالية للمجمع، وذلك من خلال اظهار الحالة المالية ونتائج المجمع المتكون من الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها، فعلى المجمع أن يتحلى بالصرامة والدقة عند تطبيق هذه التقنية ومن هذا المنطلق فقد قمنا من خلال هذا المبحث بالتطرق الى عرض المعايير المحاسبية الدولية عموما والمتعلقة بالتجميع خصوصا.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية.

1- التطور التاريخي للمعايير المحاسبة الدولية (IFRS / IAS)[1]

بدأ المحاسبون ومنذ زمن بعيد التفكير بالتوفيق والتنسيق بين المبادئ والممارسات المحاسبية التي تطبقها مختلف الشركات في عرض قوائمها المالية، وعموما ترجع فكرة توفيق وتنسيق معايير المحاسبة إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا، حيث تم الاتفاق وكخطوة أولى على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول المشاركة، وقد عقدت عدة مؤتمرات محاسبية وفي كل مرة تظهر إرادة الدول والهيئات والمنظمات المحاسبية في التوجه والانضمام نحو خلق توحيد في ميدان المحاسبة على المستوى الدولي.

ويمثل المؤتمر الدولي التاسع المنعقد في باريس سنة 1967 أول محاولة جادة للتوفيق بين مختلف الممارسات المحاسبية عبر العالم، حيث تقرر تشكيل أول هيئة عمل دولية سميت بلجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة، وفي عام 1972 أنعقد المؤتمر العاشر للمحاسبين بسيدني (أستراليا) حيث تم فيه اقتراح مشروع إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل (ICCAP)، وهذه الأخيرة أقرت تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية في 29 جويلية 1973، وذلك بحضور ممثلين عن 09 دول (أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، ألمانيا، هولندا، فرنسا، اليابان، والمكسيك)[2]، وتولت هذه اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية (IASs) التي يمكن استخدامها من طرف الشركات أو المؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وهي تعتبر هيئة خاصة مستقلة في عملها لا تتبع أي منظمة مهنية ولا تتلقى توجيهات أو أوامر من أي جهة حكومية كانت أو مهنية، وأول رئيس لها هو Sir Henry Benson، ويتبعها لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها ويطلق

[1] عبد الكريم نعيجي، "**مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات** "، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016/ 2017، ص ص : 40، 41.

[2] حمزة العرابي، "**المعايير المحاسبية الدولية والبيئية الجزائرية–متطلبات التوافق والتطبيق–**"، أطروحة دكتورة في العلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013، ص ص: 30،31.

عليها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية ويطلق على كل تفسير SIC، وكانت أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية طبقا لما حدده دستور اللجنة إلى: [1]

– إعداد ونشر لصالح العام المعايير المحاسبية لإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها وكذلك ترقية استعمالها وتعميمها على المستوى الدولي؛

– المساهمة في إرساء توافق للأنظمة المحاسبية والمعايير والإجراءات المرتبطة بالإفصاح عن القوائم المالية؛

– العمل على أن تحتوي القوائم المالية والوثائق الأخرى على معلومات مالية ذات جودة عالية، شفافة قابلة للمقارنة وبالشكل الذي يساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية في العالم ومختلف المستعملين الآخرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛

– ضمان عدم تعارض المعايير الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية من أجل ضمان حلول عالية الجودة.

وفي عام 1984 تم تأسيس المجلس الاستشاري للجنة المعايير المحاسبية الدولية، عقبه في عام 1998 زيادة عدد أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى 140 عضوا تمثل جهات محاسبية من 101 دولة[2]، وبعد أن كانت لجنة المعايير المحاسبية الدولية تضم 09 دول أعضاء سنة 1973، انضمت إليها كافة الجمعيات والمعاهد المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين ليصبح عدد أعضائها 152 عضوا من 112 دولة سنة 2000، وأصدرت 41 معيارا محاسبيا دوليا، والعديد من هذه المعايير عدلت مرة أو عدة مرات عبر السنين والبعض منها ألغي أو أدمج في معايير أخرى، وهذا قبل أن يتم إعادة هيكلتها سنة 2001 ليتم إعادة تسطير أهدافها وتحسين أدائها من خلال إعداد معايير أكثر شمولا وملائمة ومصداقية، وبعد أن كانت اللجنة تعقد اجتماعاتها أربع مرات بالسنة أصبحت عبارة عن مجلس (Board) يضم أعضاء دائمين (مجلس المعايير المحاسبية الدولية)، ويعقد اجتماعاته شهريا، وقد غيرت تسمية المعايير التي يصدرها المجلس من المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية[3]، وأعيد تسمية لجنة التفسيرات SIC لتصبح لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية[4]، وهذا التغيير هدفه ليس فقط توحيد المعايير المحاسبية، بل أيضا توحيد المعلومة المالية، وبما أن المعايير المحاسبية متعلقة بكل المؤسسات المالية، إذا أصبح يطلق على المحاسبة بالمحاسبة المالية[5].

---

[1] مداني بن بلغيث، " **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** "، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص131.

[2] خالد أحمد الجعارات، " **معايير التقارير المالية الدولية –2007–** " الطبعة 01، 2008، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 31.

[3] حمزة العرابي، **مرجع سابق**، ص ص: 30-31.

[4] خالد أحمد الجعارات، **مرجع سابق**، ص: 32.

[5] Anne le Manh – Catherine Maillet « le meilleur des normes comptables internationales IAS-IFRS » 4EME édition, 2010, sup 'foucher, paris, France, P 08.

وتم تحديد إستراتيجية عمل المجلس على النحو التالي: [1]

– تشجيع الأعضاء لدعوة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) للمشاركة عندما تقترح دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير المحاسبة الدولية؛

– تشجع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية من قبل لتبني معايير المحاسبة الدولية كمعايير تحكم مهنة المحاسبة فيها؛

– دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية والتي لا تكون مخصصة لمواضيع معينة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية، مع ضمان توفر الحد الأدنى للالتزام بالمعيار المحدد وتخفيض وقت وتكلفة التطوير المطلوبين لوضع معايير وطنية؛

– مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية المماثلة والبحث عن إلغاء أي فروق جوهرية؛

– السعي لعرض منافع التنسيق مع معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.

2– تعريف وأهداف معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

2–1 تعريف معايير المحاسبة الدولية

يمكننا القول أن معايير المحاسبة الدولية هي المقياس أو النموذج الأساسي الذي من شأنه تحديد الطرق الصحيحة والدقيقة للإفصاح عن أو الاعتراف بالقوائم المالية الخاصة بمؤسسة أو منشأة معينة، مع ذكر تأثير كلٍ من الظروف المحيطة بها سواء كانت سياسية أو اقتصادية وغيرها على إنتاجيتها قبل التطرق لتعريف معايير المحاسبة الدولية، نقوم بتعريف المعيار، المعيار المحاسبي وذلك من خلال ما يلي:

2–1–1 تعريف المعيار: يقصد بالمعيار أنه "قاعدة أو مجموعة من القواعد المنظمة للأداء أو لقياس شيء ما، فالمعيار بذلك هو المقياس أو الطريقة أو الاتجاه المتفق عليه بين الناس ودليلهم للوصول إلى معرفة شيء ما وتحديده بدقة"[2].

2–1–2 تعريف المعايير المحاسبية: تعرف المعايير المحاسبية على أنها " مجموعة من المبادئ وقواعد المحاسبة المقبولة على المستوى الدولي وإنما تحكم دقة وسلامة وملائمة ما تحتويه القوائم المالية من أرقام وبيانات محاسبية على المستوى الدولي ".[3]

---

[1] خالد أحمد الجعارات، **مرجع سابق**، ص:33.

[2] حمزة العرابي، **مرجع سابق**، ص: 33.

[3] بكطاش فتيحة، "**دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة –حالة الجزائر–**" أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2011، ص: 94.

2-1-3 تعريف المعايير المحاسبية الدولية: هي عبارة عن " تلك المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة في مجموعة من الأسس والقواعد المتعارف عليها بين مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة على المستوى العالمي، والتي تبين كيفية معالجة مختلف الأحداث الاقتصادية ذات الطابع الكمي والمالي[1]".

2-2 أهداف المعايير المحاسبية الدولية

- إعداد وعرض معايير محاسبية دولية من أجل تقديم قوائم مالية؛
- ترويج استعمالها على المستوى الدولي[2]؛
- تحسين الطرق والقواعد المحاسبية من خلال تحسين الصورة الصادقة والحقيقية للقوائم المالية؛
- فهم أحسن للمحاسبة وكيفية مراقبتها؛
- لا تسمح بمقارنة المعلومات المحاسبية من حيث الزمان والمكان؛
- تسهيل مهمة تجميع الحسابات؛
- تمكن من إعداد إحصائيات[3].

3- مبادئ المعايير المحاسبية الدولية

إن المنطق المحاسبي للمعايير المحاسبية الدولية يجعلها ترتكز على المبادئ التالية: [4]

- طريقة التقييم تكون بالقيمة العادلة بالنسبة للأصول والخصوم، والتي تعتبر أقرب للواقع من التقييم على أساس التكلفة التاريخية؛
- تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني: حيث أن الواقع الاقتصادي يقدم صورة صادقة عن المؤسسة؛
- مبدأ إعطاء الأفضلية لتوجه المستثمر؛
- مبدأ الحيطة والحذر الذي يتبع بدوره بمبدأ الحيادية ومبدأ الملائمة؛
- غياب النصوص المتخصصة بقطاع واحد فقط؛
- الحد الأدنى من المعرفة للمحاسبة الصارمة؛
- فتح المجال للاستفسار عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

[1] حمزة العرابي، **مرجع سابق**، ص: 34.

[2] Anne le Manh - Catherine Maillet, **op.cit**, P 07.

[3] « Les normes comptables internationales IAS/IFRS » collection gestion, 2008, copyright pages bleues internationales, maison d'édition pour l'Enseignement et la Formation, Algérie, P 06.

[4] «Les normes comptables internationales IAS/ IFRS», **op.cit**, P 06

4- محددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

يمكن ذكر أهم المحددات التي تعيق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في: [1]

- عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم الاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، وبالرغم من أن المعايير المحاسبية موجهة إلى تنظيم المحاسبة في الدول المتقدمة بعامة وفي أمريكا وبريطانيا بخاصة، لما لهما من إسهامات في تطور علم المحاسبة ووضع معاييره ومبادئه، وبالتالي عدم إمكانية وضع معايير محاسبية دولية بمعزل عن المعايير المحاسبية الأمريكية والمعايير المحاسبية البريطانية؛

- الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى، ولا يوجد حدود أو قيود التطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق [*]؛

- يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، كالتعديل في القانون الجبائي؛

- إن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير وذلك بسبب التفسيرات والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية؛

- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم المعايير المحاسبية الدولية، نجد أن الأمر ليس بالسهل للمطبقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير المحاسبية الدولية إلى عديد من اللغات كون وضعها يتم باللغة الإنجليزية؛

- لم تعد المحاسبة الآن كونها أداة إثبات أو نظام ضروري من أجل حساب الضريبة على الأرباح فقط، بل أصبحت كأداة إلزامية في خدمة المعلومة لدى المساهمين، المسيرين، وما شابههم، وتلبي حاجيات المستثمرين الماليين، دون الأخذ بعين الاعتبار القيود الوطنية، القانونية و الجبائية[2].

---

[1] خالد أحمد الجعارات، **مرجع سابق**، ص ص: 27، 28.

[*] حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (08) السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء شروط التغيرات في السياسات المحاسبية كما يجب على المنشأة أن تغير سياسة محاسبية فقط اذا كان التغيير هذا : - مطلوبا بموجب معيار دولي للتقرير المالي – تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات ، يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة ، عن آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشأة وعن آدائها المالي وتدفقاتها النقدية .

[2] Anne le Manh - Catherine Maillet, **op.cit**, P 08.

5- الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

يقوم التوحيد المحاسبي المطلوب على معايير محاسبية دولية، ولكن قبل ذلك يستند إلى إطار مفاهيمي يقوم على مبادئ محاسبية مقبولة ومتعارف عليها تشكل مرجعية على المستوى الدولي تسمح بتوحيد طرق التسجيل والتقييم والمعالجة والعرض بما يسمح بالوصول إلى درجة الإفصاح المنشود وبإعداد قوائم مالية خضعت لنفس المرجعية وطبقت عليها نفس المعايير المحاسبية الدولية، مما يجعلها قابلة للمقارنة بين الوحدات المختلفة مهما اختلفت أنشطتها وتعددت بلدان توطين أعمالها.

إذا فالإطار المفاهيمي لا يشكل معيارا من معايير المحاسبة الدولية، بل يمثل مرجعية وأدبيات تساعد هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير محاسبة بلدانهم بما يتوافق مع المرجعية الدولية، كما تساعد معدي القوائم المالية ومراجعيها في تأويل المعلومات المتضمنة فيها، ومن ثم فإن الإطار المفاهيمي لا يتضمن القواعد المفصلة للتسجيل والتقييم وعرض المعلومات، بل الأسس والمقومات التي تقوم عليها[1].

إن الإطار المفاهيمي يمثل نظاما متناسقا من الأهداف والمبادئ الأساسية المرتبطة ببعضها البعض التي تسمح بتحديد النسق المحاسبي العام الذي تعد وفقه القوائم المالية[2]، ويتضمن تبعا لذلك ما يلي: [3].

- يحدد إلى من تتوجه القوائم المالية وأهم المستخدمين المستهدفين من خلالها؛
- يحدد أهداف القوائم المالية؛
- يقدم قائمة المبادئ المحاسبية التي يجب احترامها؛
- يعطي التعاريف الأساسية؛
- يحدد القواعد العامة للتسجيل المحاسبي؛
- يحدد القواعد العامة للتقييم؛
- يتعرض لمفهوم رأس المال والحفاظ على رأس المال.

6- تقييم المعايير المحاسبة الدولية

6-1 مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

هناك عدة مزايا لتطبيق معايير محاسبة موحدة، نذكر أهمها فيما يلي: [4]

---

[1] سفيان بن بلقاسم،"**النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية** "، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص:56.

[2] **نفس المرجع**، ص: 56.

[3] عبد الكريم نعيجي، **مرجع سابق**، ص: 46.

[4] حمزة العرابي، **مرجع سابق**، ص: 37.

- سهولة الدخول إلى أسواق رؤوس الأموال الأجنبية؛
- زيادة مصداقية أسواق رؤوس الأموال المحلية مقارنة بأسواق رؤوس الأموال الأجنبية الذي يعطي احتمالية أكبر للشراكة والاندماج؛
- زيادة مصداقية القوائم المالية للشركات في الدول النامية بالنسبة للدائنين المحتملين؛
- قابلية مقارنة البيانات المالية بين مختلف الدول؛
- زيادة الشفافية والمساءلة في إطار الحوكمة المحاسبية؛
- زيادة قابلية فهم التقارير المالية (لغة مالية مشتركة)؛
- تخفيض تكاليف إصدار معايير محاسبية وطنية؛
- تخفيض التأثر بالضغوط السياسية.

6-2 الصعوبات والانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الدولية

بالرغم من الهدف الذي تسعى إليه لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية والتقيد بما في جميع أنحاء العالم، إلا أنه تجدر الإشارة إلى وجود بعض الصعوبات والعقبات المحلية منها والدولية المرتبطة بالبيئة المحاسبية التي تعرقل عملية التطبيق الناجح للمعايير المحاسبية الدولية، نلخصها في النقاط التالية:

6-2-1 صعوبات محلية: وتتمثل في: [1]

- غياب هيئات محاسبية محلية في بعض الدول، خاصة النامية منها في وضع المعايير الدولية؛
- عدم توفر تشريعات محلية تلزم إتباع المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية؛
- صعوبة الأوضاع الاقتصادية ببعض الدول يجعلها تصرف النظر عن الاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- انطواء بعض الدول على حالها مما ينتج عنها محلية نشاط المؤسسات بها.

6-2-2 صعوبات دولية: وتتجلى كما يلي: [2]

- لا تباين المستوى التعليمي بين الدول؛
- اختلاف النظام السياسي (رأس مالي، اشتراكي.....)؛
- اختلاف قانون الشركات والضرائب من دولة إلى أخرى؛
- التباين الكبير في مستوى التطور الاقتصادي في الدول المتقدمة، الدول النامية؛

[1] بكطاش فتيحة، **مرجع سابق**، ص ص: 125- 126.

[2] حمزة العرابي، **مرجع سابق**، ص:38 .

- الاختلاف والتباين في الممارسات المهنية للمحاسبة بين مختلف الدول؛

- اختلاف في البيئة الثقافية بين الدول، فمثلا الدول الإسلامية تحرم التعامل بالربا غير أن المعايير المحاسبية الدولية لا تراعي هذا الاختلاف؛

- المعايير المحاسبية الدولية وضعت لخدمة الشركات المتعددة الجنسيات على حساب الدول، فوجود محاسبة موحدة يقلص تكاليف تلك الشركات ويزيد من درجة رقابتها على فروعها، ويزيد من إمكانية تلاعب تلك الشركات بالمحاسبة وخصوصا فيما يتعلق بأسعار التنازل بين مختلف فروعها عبر العالم.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع والصادرة سنة 2005

صدرت سنة 2005 معايير محاسبية جديدة خاصة بالتجميع ترتكز على أن حقوق التصويت هي العامل الحاسم لتحديد محيط التجميع وما تجدر الإشارة اليه أن المعايير منها ما ألغي ومنها ما عدل بعد سنة 2013 وهي كما يلي :

أولا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 والمتعلق بالكشوفات المالية الموحدة والمستقلة

عدل هذا المعيار في سنة 2008 و 2011 وحل محله المعيار المحاسبي الدولي 27 " القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"[*]

1. تاريخ إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 27

إن المعيار المحاسبي الدولي رقم "27" الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية 18 في ديسمبر 2003 يسري على البيانات المالية للفترات المفتوحة التي تبدأ من أو بعد 01 جانفي 2005.[1]

2. هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 27

يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية المدمجة لمجموعة من الكيانات تسيطر عليها الشركة الأم، والبيانات المالية المنفصلة المحددة لمساهمات الشركات التابعة،[2] وحسب هذا المعيار نقول عن كيان أنه يسيطر على كيان أو كيانات أخرى إذا توفرت الشروط الآتية:[3]

الملكية: وهي حيازة الشركة الأم (بشكل مباشر أو غير مباشر) على أكثر من 50% من حقوق التصويت استنادًا إلى اتفاق مع مستثمرين آخرين.

---

[*] حل محل هذا المعيار معيار الإبلاغ المالي رقم 10 (IFRS10) القوائم المالية الموحدة ابتداء من سنة 2013

[1] Ompilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC, comprendre le nouveau monde de l'information financiere IFCRS, p 65. disponible en ligne à l'adresse: http://www.focusifrs.com/content/view/full/202, 10/03/2019

[2] J.F DES ROBERT ET AUTRES, Norme IFRS ET PME, Dunod, Paris, France, 2004, P92.

[3] حوزق زرق، "**مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية** "، محاضرة من تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر 10-11-12 نوفمبر2007، ص ص: 110،111.

تحديد السياسة: هي القدرة على تحديد سياسات مالية وتشغيلية للمجمع بموجب نظامها الداخلي أو اتفاقية.

مجلس الإدارة: القدرة على تعيين أو صرف أغلبية أعضاء مجلس الإدارة.

حقوق تصويت أعضاء مجلس الإدارة: أي القدرة على تجميع أكثرية حقوق التصويت في اجتماعات مجلس الإدارة.

3. نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27:[1]

- يجب تطبيق هذا المعيار عند إعداد وعرض الكشوفات المالية المدمجة لمجموعة كيانات خاضعة لسيطرة شركة أم؛
- يجب تطبيق هذا المعيار أيضا في المحاسبة على الاستثمارات في شركات تابعة لأغراض إعداد الكشوفات المالية الخاصة بالشركة الأم؛
- تعتبر الكشوفات المالية المدمجة جزءا من الكشوفات المالية التي ورد ذكرها في مقدمة المعايير المحاسبية الدولية. وعلى ذلك فإن الكشوفات المالية المدمجة يجب إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

لا يتناول المعيار ما يلي:

- طرق المحاسبة عند اندماج المشروعات وأثار ذلك على عملية إعداد الكشوفات المدمجة، بما في ذلك الشهرة الناجمة عن اندماج المشروعات (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون).

عرض الحصة غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) على مستوى الميزانية المدمجة في بند مستقل ضمن رؤوس الأموال، أما على مستوى قائمة حسابات النتائج المدمجة فيتعين تحديد نصيب حقوق الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة التي سيتم إدماجها في القوائم المدمجة وإظهاره بشكل منفصل، حيث تحسب قيمة الحصة الغير مسيطر عليها وفق العلاقة التالية:[2]

الحقوق غير المسيطر عليها= نسبة الأسهم غير المسيطر عليها x القيمة العادلة لصافي الأصول (الأصول – الالتزامات)

عند إعداد الميزانية المدمجة بعد التملك مباشرة إذا كانت تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة أكبر من حصة الكيان الأم في القيمة العادلة لصافي الأصول، يتم إثبات الفرق كشهرة موجبة (تظهر كأصل في ميزانية الشركة الأم)، وفي حالة العكس (يتم تخفيض قيمة الأصول بقيمتها أو تظهر كإيراد في قائمة حسابات النتائج)، حيث تحسب قيمة الشهرة وفق العلاقة التالية:

الشهرة = تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة – القيمة العادلة لصافي الأصول (الأصول – الالتزامات)

[1] غانم شطاط، " **المعايير المحاسبة الدولية** "، نوميديا للطباعة والنشر، قسنطينة، الجزائر، 2009، ص: 193.

[2] J.F DES ROBERT ET AUTRES. **op.cit**, P 123.

- المعالجة المحاسبية على مستوى القوائم المالية المنفصلة: [1]

عند استخدام الشركة الأم الإعفاء من إعداد القوائم المالية المدمجة، فإن هذا الأمر لا يمنعها من محاسبة استثماراتها في الشركات التابعة والزميلة والكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة في قوائمها المالية المنفصلة، حيث يتم محاسبتها باستخدام إحدى الطرق التالية:

التكلفة: وهي الطريقة التي تسمح بالاحتفاظ برصيد الاستثمار في الشركة التابعة على أساس التكلفة.

حقوق الملكية: في ظل هذه الطريقة يتم تعديل حساب الاستثمار في الشركة التابعة ليعكس أنشطة ونتائج أعمال هذه الأخيرة. بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39): يتم معالجة الاستثمارات وفق الأصول المالية المعدة للبيع، والتي تقيم بالقيمة العادلة الأمر الذي يستلزم أن تكون الشركة المستهدفة (الشركة التابعة) مسعرة في سوق مالي نشط.

تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من اختلاف هذه الطرق إلا أن ذلك لا يؤثر على القيمة الظاهرة في القوائم المالية المدمجة المعدة على أساس هذه الطرق.

ثانيا: متطلبات الإفصاح

1- متطلبات الإفصاح على مستوى القوائم المالية المدمجة:

يجب أن يتضمن ملحق القوائم المالية المدمجة ما يلي:

- قائمة بالشركات التابعة (الاسم، بلد النشاط أو الإقامة، الحصة في رأس المال، الحصة في حقوق التصويت،...)؛
- معلومات موجزة عن الشركات التابعة الأصول، الخصوم، الأعباء، النواتج،...)؛
- طبيعة العلاقة بين الفروع والشركة الأم التي لا تملك نصف حقوق التصويت؛
- المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة (راجع المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون)؛
- المحاسبة عن الاستثمارات في المشروعات المشتركة (راجع المعيار المحاسبي الدولي الحادي والثلاثون "التقارير المالية عن الحصص في المشروعات المشتركة").

2- الإعفاءات من إعداد القوائم المالية المدمجة حسب المعيار:

لقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (27)، في التعديل الأخير الذي طرأ عليه مؤخرا، الحالات التي تعفي فيها الشركة الأم من إعداد القوائم المالية المدمجة، حيث حدد المعيار توفر الشروط الأربعة التالية مجتمعة للإعفاء:[2]

[1] Ibid, p 124.

[2] غانم شطاط، **مرجع سابق**، ص: 229.

- إذا كانت الشركة الأم هي نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل أو بشكل شبه كامل لشركة أخرى؛
- إذا كانت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطية تعد قوائم مالية مدمجة تتفق مع متطلبات المعايير الدولية؛
- إذا كانت أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام (بورصة)؛
- إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع، أو ليست قيد عملية إيداع، لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو أي هيئة تنظيمية.

ومن الحالات الأخرى التي حددها معيار المحاسبة الدولي رقم (27) والتي لا يجوز للشركة الأم إعداد قوائم مدمجة رغم تملكها الأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة ما يلي:

- أن تكون سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة؛
- عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرت جهات أخرى مثل الدولة كما في حالة التصفية.

3- الإجراءات المحاسبية ومتطلبات الإفصاح.[1]

هناك عدة إجراءات جاء بهما المعيار من أجل الوصول إلى الإفصاح.

أولا: الإجراءات المحاسبية

1- المعالجة المحاسبية على مستوى القوائم المالية الموحدة:

حدد المعيار إجراءات الإدماج لإعداد الكشوف المالية المدمجة والمنفصلة للشركة الأم والشركات التابعة لها، يجمع بنود الأصول والخصوم والأعباء والنواتج واستبعاد أرصدة حسابات الاستثمارات في الشركات التابعة والعمليات المتبادلة للمجموعة، كما نص على ضرورة استخدام سياسات محاسبية موحدة والقيام بإجراءات تسوية في حالة اختلاف السياسات أو اختلاف تواريخ إعداد القوائم المالية، ويجب إدماج نتائج أعمال الشركات التابعة بالبيانات المالية المدمجة ابتداء من تاريخ الحيازة، واستبعادها عند تاريخ بيعها ويعتبر الفارق بين من البيع والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة المتنازل عنها كربح أو خسارة للشركة الأم ويدرج في قائمة حسابات النتائج المدمجة، بالإضافة إلى ذلك ووفقا لمتطلبات المعيار يتم ما يلي:

- طبيعة القيود التي تحد من قدرة الشركات التابعة على تحويل الأموال للشركة الأم.

2- متطلبات الإفصاح على مستوى القوائم المالية المنفصلة:

في حال اختارت الشركة الأم عدم إعداد قوائم مالية مدمجة أو كانت مجبرة على ذلك، فإنه يتوجب عليها

[1] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS, Edition Dunod, Paris, France, 2004, P 123.

الإفصاح عما يلي في قوائمها المالية المنفصلة:[1]

– أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة وأنه تم استخدام الإعفاء من عملية الإدماج كما يجب الإفصاح عن اسم وبلد التأسيس ومقر الإقامة للكيان الأم والعنوان الذي من خلاله يمكن الحصول على البيانات المالية المدمجة؛

– قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس والمقر ونسبة حصة الملكية وإذا كان هناك اختلاف في نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها مع وصف الأسلوب المستخدم في المحاسبة على الاستثمارات.

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 والمتعلق بالاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة [2] : تجدر الإشارة إلى أنه أعيد صياغة وتنقيح المعيار في سنة 2013

1. تاريخ إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 28:

صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم "28" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ودخل التطبيق في نفس تاريخ إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 27.

2. هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 28:

يطبق هذا المعيار عند المحاسبة من جانب المستثمر عند الاستثمارات في كيانات مشاركة، ويهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة أحد المستثمرين الذين لديهم نفوذ ملحوظ في كيانات مشاركة. ونعني بالكيانات المشاركة هي التي يكون فيها للمستثمر نفوذ ملحوظ عليها، ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعا مشتركا.

غير أنه لا يدخل ضمن نطاق هذا المعيار تلك الاستثمارات في الكيانات المشاركة المملوكة لما يلي:

– مؤسسات رأسمال المخاطر؛

– صناديق الاستثمار أو المنشآت المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين الاستثمارية.

3. المعالجة المحاسبية بحسب المعيار رقم 28:

– يفترض هذا المعيار نسبة % 20 كحد أدنى أو أكثر للاستحواذ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال شركات تابعة أي أنه إذا كان المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة % 20 أو أكثر من حقوق التصويت في الكيان المستثمر فيه، فيفترض أن له نفوذا مؤثرا بما، إلا إذا ثبت عدم وجود هذا التأثير. وبالعكس فإذا كان المستثمر يمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أقل من نسبة 20% من حقوق التصويت في الكيان

[1] محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، **"معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية"**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص:435.

[2] COLLECTION les codes RF, Code IFRS Normes et interpretation, 5 éme édition, Groupe Revue Fiducaire,paris,2011,p265

المستثمر فيه فيفترض أن ليس له نفوذا مؤثرا بها إلا إذا ثبت وجود العكس. ولا يمنع تملك مستثمر آخر على نسبة كبيرة من الشركة المستثمر فيها أن يكون المستثمر نفوذ ملحوظ.[1]

– يمثل مستوى 20 % افتراض يمكن تأكيده أو نفيه من خلال الملاحظات في الواقع وفي العادة يمكن التحقق من وجود نفوذ ملحوظ للمستثمر بطريقة أو أكثر مما يلي:[2]

– التمثيل في مجلس الإدارة أو أي جهة إدارية مكافئة في الشركة المستثمر فيها؛

– المشاركة في عملية وضع السياسات بما في ذلك قرارات توزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى؛

– وجود معاملات هامة بين المستثمر والشركة المستثمر فيها؛

– تبادل أفراد الإدارة والخبرة الإدارية بين المستثمر والشركة المستثمر فيها؛

– إعطاء معلومات فنية وأساسية عن الشركة المستثمر فيها؛

– يجب المحاسبة على الاستثمار في كيانات مشاركة بالكشوفات المالية المدمجة باستخدام طريقة المعادلة؛

– (mise en equivalence). إلا إذا كان شراء تلك الاستثمارات والاحتفاظ بها قد يتم بنية التخلص منها في المستقبل القريب وفي هذه الحالة يجب استخدام طريقة التكلفة؛

– تستخدم طريقة التكلفة عن المحاسبة في كيانات مشاركة إذا كانت تلك الشركة تمارس نشاطها في ظل قيود مشددة ومستمرة بحيث تعيق بشكل واضح قدرتها على تحويل أموال للمستثمر. كما تستخدم أيضا إذا كان شراء الاستثمار قد تم بنية التخلص منه في الأجل القريب.

– يجب على المستثمر أن يتوقف عن استخدام طريقة المعادلة ابتداء من:[3]

- تاريخ فقدان القدرة على نفوذ ملحوظ في كيانات مشاركة رغم الاحتفاظ بالاستثمارات كليا أو جزئيا؛
- التاريخ الذي يصبح فيه استخدام الأموال الخاصة غير مناسب بسبب ممارسة الكيان المشارك لأنشطته في ظل قيود طويلة الأمد مشددة ومستمرة تعيق بشكل واضح قدرتها على تحويل أموال للمستثمر.

– يمكن القول أن كثيرا من الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتطبيق طريقة المعادلة تشبه إجراءات إعداد الكشوف المالية المدمجة الموضحة بالمعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون (27). وبالإضافة إلى ذلك فإنه يتم تطبيق نفس المفاهيم الأساسية المحددة الإجراءات الإدماج في حالة شراء شركة تابعة وفي حالة تملك استثمارات في شركات تابعة.[4]

---

[1] غانم شطاط، **مرجع سابق**، ص202.

[2] المعيار المحاسبي الدولي رقم 28، **المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانون** ، الفقرة 3.

[3] غانم شطاط، **مرجع سابق**، ص: 204.

[4] Collection les code rf,**op.cit**.,p270.

- يجب الإفصاح عما يلي:[1]

- قائمة ملاءمة بأسماء وتوصيف للشركات التابعة الهامة نسبيا وحصة المستثمر في ملكية كل منها وكذلك حصته في أسهم التصويت إذا كانت غير مساوية لحصته في الملكية بأي من تلك الشركات؛
- الطريقة المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن تلك الشركات.

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 والمتعلق بالمصالح في المشاريع المشتركة:[2*]

1. تاريخ إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 31:

صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم "31" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ودخل التطبيق في نفس تاريخ إصدار المعير المحاسبي الدولي رقم 27.

2. هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 31:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية اللازمة للمصالح والمشاريع المشتركة، وأيا كان الشكل القانوني هيكل أو إطار الأنشطة التي يضطلع بها هذا المشروع المشتركة.

3. المعالجة المحاسبية بحسب المعيار المحاسبي الدولي 31:

- يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الحقوق في المشروعات المشتركة والإفصاح عن الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات في الكشوفات المالية الخاصة بالمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل والأشكال التي بموجبها تمت أنشطة المشروع المشترك؛
- يتم التجميع بحسب هذا المعيار عن طريق التجميع الجزئي أو عن طريق المعادلة.
- تأخذ المشروعات المشتركة أشكال وهياكل مختلفة. يحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع عامة:
  - الأنشطة الخاضعة للرقابة المشتركة؛
  - الموجودات الخاضعة للرقابة المشتركة؛
  - الوحدات الخاضعة للرقابة المشتركة.

وتتصف كافة هذه المشروعات المشتركة بالخصائص التالية:[3]

- اثنان أو أكثر من القائمين على المشروع يرتبطان بموجب ترتيب تعاقدي؛
- ينشأ عن الترتيب التعاقدي رقابة مشتركة.

---

[1] غانم شطاط، **مرجع سابق**، ص: 208.

[*] الغي هذا المعيار بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 11 (IFRS11)

[2] Collection les codes rf,**op.cit**.,p285.

[3] غانم شطاط، **مرجع سابق**، ص: 217.

– وجود الترتيب التعاقدي هو ما يميز الحقوق الخاضعة للرقابة المشتركة والمتعلقة بهذا المعيار. كما ينشئ رقابة مشتركة والتي تؤكد على ألا يكون لأحد القائمين على المشروع بمفرده رقابة منفردة على النشاط.

1.3 عمليات السيطرة المشتركة: (Activités controlées conjointement)

وهو النشاط الذي يتطلب استخدام الأصول والموارد الأخرى لأصحاب الحصص بدلا من تأسيس كيان مالي منفصل عن القائمين بالمشروع أنفسهم. ويستخدم كل طرف أصوله الثابتة الخاصة ومخزوناته ويتحمل مصروفاته والتزاماته ويدبر تمويله الخاص. وتنص اتفاقية المشروع المشترك عادة على الاساليب التي يوزع بموجبها الإيراد الناتج من بيع سلع المشروع المشترك والمصروفات العامة. قد يتخذ هذا النوع من العمليات المشتركة شكل تجميع الموارد والخبرة بغرض تصنيع وتسويق منتوج مشترك مثل: الطائرات.... هذا النوع من العمليات لا يقتضي إمساك سجلات محاسبية منفصلة للمشروع المشترك وقد لا يكون مطلوبا إعداد قوائم مالية له، ومع ذلك قد يقوم أصحاب الحصص بإعداد حسابات إدارية (comptes de gestions) بغرض تقييم أداء المشروع المشترك، ولا يقتضي قيام وحدة جديدة وهو بذلك لا يحتاج لأية تسويات أو إجراءات تجميع أخرى لتلك البنود عندما يقوم صاحب الحصة بعرض القوائم المالية المدمجة. كما يجب على كل من القائمين بالمشروع الاعتراف في كشوفاته المالية المنفصلة.[1]

2.3 الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة (Actifs controles conjointement)

هذا النوع من الشركات المشتركة يستلزم ملكية مشتركة لأصحاب الحصص لأصل واحد أو أكثر تم تملكها أو شراؤها بغرض الحصول على منافع اقتصادية له.

يجب على كل طرف من الأطراف القائمة بالمشروع أن يعترف في قوائمه المالية المنفصلة بما يلي:[2]

– نصيبه في الأصول الخاضعة للرقابة المشتركة مبوبة حسب طبيعة تلك الأصول؛

– أي التزامات استحقت عليه؛

– أي خصوم استحقت عليه بشكل مشترك مع الأطراف الأخرى القائمة بالمشروع فيما يتعلق بالمشروع المشترك؛

– أي إيراد من بيع أو استخدام حصته من مخرجات المشروع المشترك إلى جانب حصته في المصاريف المشتركة؛

[1] غانم شطاط، **مرجع سابق**، ص: 220.

[2] **نفس المرجع السابق**، ص: 221.

– ويلجأ إلى هذا النوع من التنظيم عادة في الأنشطة البترولية والغازية والصناعات المعدنية مثل خط أنابيب نقل البترول والغاز.

إن معالجة الأصول الخاضعة للرقابة المشتركة تعكس الجوهر والواقع الاقتصادي للمشروع المشترك وليس الشكل القانوني فحسب.

وقد تقتصر السجلات المحاسبية للمشروع المشترك ذاته على المصروفات المشتركة التي تحملها عامة الأطراف المشاركة حسب حصة كل منهم المتفق عليه. ويمكن ألا يعد كشوفات مالية للمشروع المشترك، رغم أنه يمكن للقائمين بالمشروع من إعداد كشوفات المحاسبة الإدارية حتى يتمكنوا من تقييم أداء المشروع.[1]

وهو بذلك لا يتطلب أية تسويات أو إجراءات تجميع أخرى عندما يعرض صاحب الحصة قوائم المالية المدمجة.

3.3 الوحدات المشتركة الخاضعة للسيطرة: (Co-entreprises)

هذا النوع من المشاريع المشتركة يستلزم تأسيس وحدة اقتصادية لها شخصيتها المعنوية المستقلة عن المشاركين، ويكون لكل طرف من الأطراف القائمة بالمشروع حقوق فيها، وتعمل الوحدة بنفس طريقة الكيانات الأخرى فيما عدا أن الترتيب التعاقدي بين الأطراف يرتب السيطرة المشتركة على النشاط الاقتصادي للوحدة. كما تراقب الأصول التابعة لها، وتتحمل الالتزامات والمصاريف وتحقق الإيرادات. ويمكنها الدخول في عقود باسمها الخاص وتوفير التمويل الأغراض نشاط المشروع المشترك. ويكون الكل صاحب حصة الحق في المشاركة في النتائج الخاصة بأرباح الشركة المشتركة.[2]

وكمثال عام يستخدم هذا الصنف من المشاريع عادة عندما يبدأ كيان ممارسة نشاط في دولة أجنبية بالاشتراك مع الحكومة أو أي وكيل آخر في هذا البلد بإنشاء شركة مستقلة والتي تراقب بصفة مشتركة.

تقوم الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة بإمساك سجلاتها المحاسبية الخاصة، وتعد وتعرض القوائم المالية بنفس أسلوب الشركات الأخرى بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية.

أما التسجيل المحاسبي لنصيب كل شريك عند إعداد القوائم المالية المجمعة فيكون باستخدام طريقة التكامل النسبي وهي الطريقة المفضلة (integration proportionnelle) أو باستخدام طريقة المعادلة (mise en equivalence)، ومن الضروري أن يعكس التسجيل المحاسبي الحقيقة الاقتصادية وجوهر الترتيبات وليس مجرد هيكل أو شكل المشروع المشترك.

[1] Collection les codes rf, **op.cit**., pp289-290.
[2] Ibid,pp 290-291

يتميز هذا النوع من التنظيم عادة ما ب:[1]

- أصحاب الحصص في الشركة المشتركة عادة ما يملكون حصصا متساوية من رأس المال النصف لكل واحد من الشريكين أو الثلث إذا كانوا ثلاثة؛

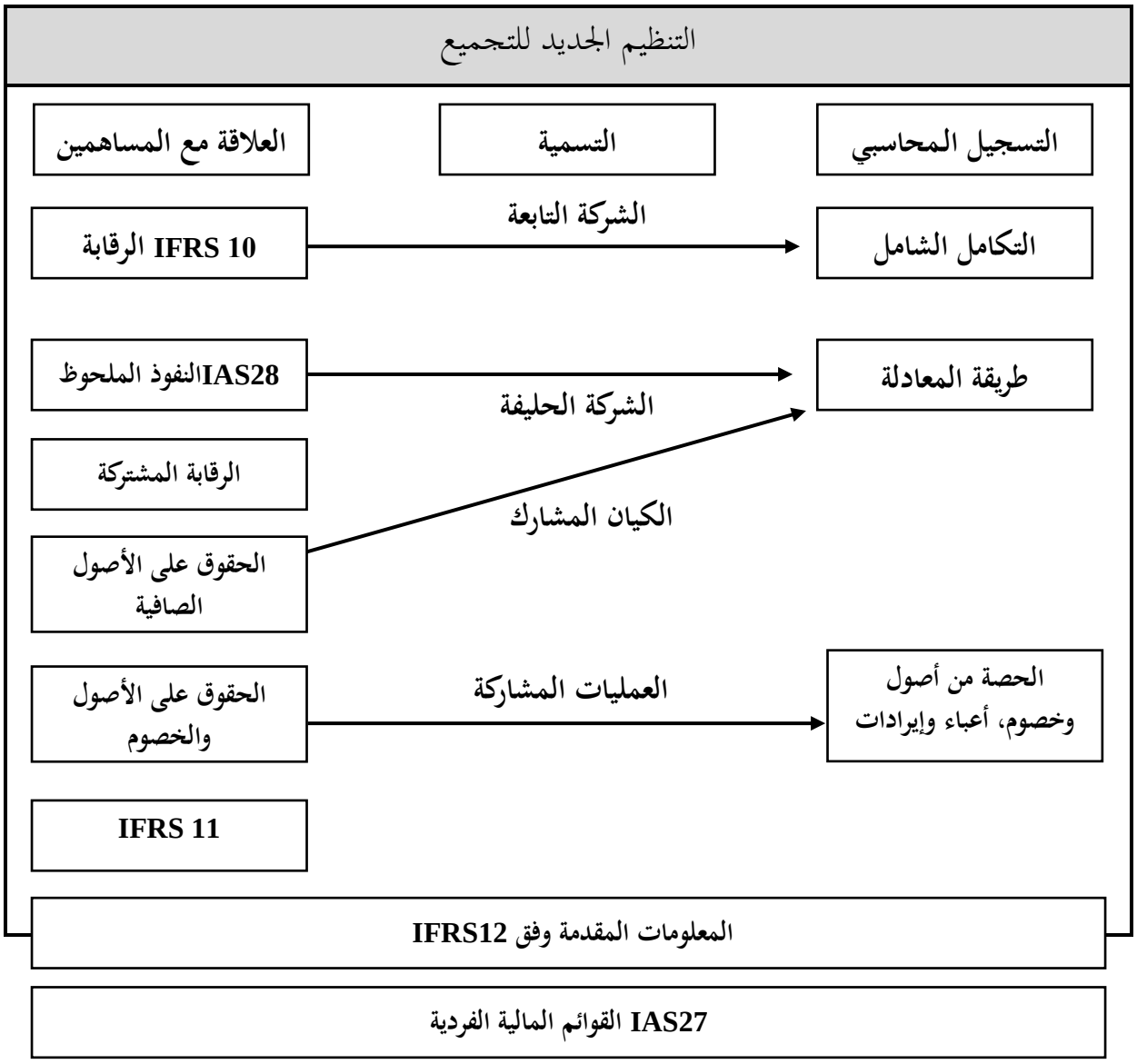
- يمكن أن يوجد في الشركات المشتركة أقلية مساهمين والتي لا تشارك في الرقابة المشتركة. فتقسيم رأس المال يمكن أن يكون 20/40/40، اثنان من أصحاب الحصص يملك كل واحد منها 40 % بينما الباقي 20% يكون ملكا المستثمر أو عدد من المستثمرين، وغير المشاركين في المراقبة.

المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع والصادرة سنة 2013

جاءت هذه المعايير لتعديل أو إلغاء المعايير السابقة الخاصة بالتجميع وتتمثل هذه المعايير في: IFRS10-11-12 ونقدم التنظيم الجديد وفق الجدول الموالي:

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 31، **المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانوني**، الفقرة 29.

الشكل رقم (1-1): تقديم التنظيم الجديد لعملية التجميع



Source: Environnement VEOLIA, Application of IFRS 10-11-12 Conférence call، 18 April 2013، p29

أولا: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS10): القوائم المالية المجمعة

1- هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المجمعة (IFRS10)

- جاء هذا المعيار ليعوض المعيار IAS 27 و12 SIC كما يهدف هذا المعيار إلى وضع خطوات إعداد القوائم المالية المدمجة الكيان يراقب عدة كيانات ومنها:[1]

- المطالبة من المؤسسة الأم التي تراقب عدة كيانات تقديم قوائم مالية مدمجة؛

[1] Environnement VEOLIA, **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**, 18 April 2013, p31

- تقديم تعريف للمراقبة يؤسس للسيطرة كأساس للتجميع؛

- تحديد كيفية تطبيق المراقبة لتحديد ما إذا كان المستمر مسيطرا على الكيان وعليه إذن القيام بعملية التجميع لهذا الكيان؛

- يحدد معايير التسجيل المحاسبي لإعداد القوائم المالية.

ومن أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور هذا المعيار:

- اختلاف الممارسة العملية في تطبيق IAS 27 وSIC-12 وذلك من خلال اختلاف الكيانات في تطبيق مفهوم السيطرة في ظروف كيان يسيطر على كيان آخر ولديه أقلية من حقوق تصويت للكيان؛

- الاختلاف في تعريف السيطرة بين IAS27 وSIC-12 أدى إلى تطبيق غير مناسب لمفهوم السيطرة فالمعيار المحاسبي الدولي 27 يعرفها القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركات التابعة وذلك للحصول على المنافع من أنشطتها وSIC-12 تفسر تعريف المعيار المحاسبي الدولي 27 في سياق الكيانات ذات الغرض الخاص، وذلك بالتركيز بشكل أكبر على المخاطر والمكافآت؛

- الأزمة المالية العالمية التي بدأت في 2007، والتي سلطت الضوء على انعدام الشفافية بشأن المخاطر التي تعرض لها المستثمرين.

2- تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ:

يبدأ تطبيق هذا المعيار من 01 جانفي 2013 حيث يهدف للمعالجة المحاسبية. كما لم يتطرق لاندماج الشركات وأثرها على التجميع والتي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي IFRS3.

- تعريف الرقابة أو السيطرة: يسيطر المستثمر على الكيان إذا وفقط تم استيفاء الشروط التالية:[1]
  - السلطة على الكيان وعلى الأعمال المستثمر فيها كما جاء في الفقرة (14-10)؛
  - الحقوق على العوائد المتغيرة ابتداء من المشاركة مع الكيان وأعماله المستمر فيها (الفقرة 15-16)؛
  - القدرة على استعمال السلطة في التأثير على عوائد الكيان.

إن الإطار التصوري للسيطرة في هذا المعيار تبني على أساس قدرة المستثمر على التحديد الدقيق للسيطرة من خلال النظر لجميع الوقائع والظروف لتقديم ما إذا كان يسيطر على الكيان.

3- مجال تطبيق والإعفاءات للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المجمعة (IFRS 10):

يطبق هذا المعيار على الكيانات بدون استثناء. وتعفي المؤسسة الأم من إعداد قوائم مالية مدمجة عند توفر

[1] Environnement VEOLIA, **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**, 18 April 2013, p33.

الشروط التالية:[1]

- كيان تابع كليا أو جزئيا لكيان آخر مع شرط تبليغ أصحاب الأقلية؛
- لا يتم تداول أدواة الدين أو الأوراق المالية في الأسواق المالية؛
- لم يتم تقديم القوائم المالية للجنة الأوراق المالية؛
- في حالة قيام الشركة الأم والشركات الأم الوسيطة بإعداد قوائم مالية مدمجة متاحة للنشر ومطابقة لـ IFRS.

ويستثني أيضا:

- يمكن الاستبعاد في حالة المساهمة غير مهمة؛
- التأخير في إعداد القوائم المالية والتكلفة المفرطة لإعدادها؛
- قيود صارمة وطويلة الأمد تمنع وتحد بشكل كبير من قدرة الكيان على تحويل الأموال للشركة الأم؛
- الكيانات المحازة من طرف الوكالات الاستثمارية؛
- الرقابة المؤقتة.

4- تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المجمعة (IFRS 10):

الملحق B يحدد الخطوات الواجب اتخاذها لتحديد ما إذا كان المستثمر يسيطر على الكيان ويقدم العديد من الأمثلة:[2]

- الحق في تعيين أو إزالة أو تغيير المسيرين والذين لهم السلطة على توجيه الأنشطة الهامة؛
- عندما يتعلق حق التصويت بالمهام الإدارية فقط في حين أن الأنشطة المهمة تخضع لترتيبات تعاقدية أخرى، فإن حق التصويت ليس عاملا حاسما لتحديد الرقابة ومن الضروري النظر في العوامل الأخرى والتركيب بينها.

يمكن أن تنشأ السيطرة حتى مع أقل من نصف حقوق التصويت من خلال ترتيب تعاقدي مع مستثمرين آخرين ويمكن أن تنشأ أيضا من خلال تشتت حقوق تصويت المستثمرين الآخرين.

5- إجراءات التجميع بحسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المجمعة (IFRS10):

5-1- تاريخ بداية ونهاية التجميع:

تبدأ عملية التجميع من التاريخ الذي يحوز فيه المستثمر على الرقابة وتنتهي في اليوم الذي يخسرها فيه.

[1] SOBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS, **op.cit**.,P127.
[2] Environnement VEOLIA, **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**, 18 April 2013, p34.

5-2- الإجراءات المحاسبية:

تصف الفقرة (B86) من IFRS 10 إجراءات التجميع[1]

- الجمع بين عناصر الأصول والخصوم ورأس المال والإيرادات والأعباء وتدفقات الخزينة للمؤسسة الأم والفروع؛

- استبعاد الأسهم غير المسددة للمؤسسة الأم لكل كيان تابع والذي يمثل الجزء للمؤسسة الأم في رأس مال كل كيان؛

- استبعاد العمليات ما بين المجمع.

5-3- التغير في نسبة المصلحة:

إن التغير في نسبة المصلحة للمؤسسة الأم في الكيان والذي لا ينتج عنه فقدان السيطرة يتمثل في عمليات على رأس المال (لا تسجل أي نتيجة). كما تعدل أصول الشركة الأم وحقوق الأقلية لتعكس التغير في نسبة المصلحة في الكيانات. وتعدل بالفرق بين مبلغ حقوق الأقلية ومبلغ القيمة العادلة للمقابل المستلم والمدفوع المخصص للشركة الأم.[2]

6- خسارة الرقابة في الكيان:

يجب على المؤسسة الأم التي فقدت السيطرة على الكيان التابع القيام بـ:[3]

- إلغاء الأصول والخصوم للكيانات السابقة من القوائم المالية المدمجة؛

- التسجيل المحاسبي للمساهمات المتبقية في الكيانات السابقة والمقيدة بالقيمة العادلة وفقا ل IFRS المناسب وتعتبر القيمة العادلة في هذه الحالة كقيمة عادلة ابتدائية بحسب (IFRS9) أو يمكن اعتبارها كذلك تكلفة المساهمة للشركة التابعة أو الحليفة؛

- التسجيل المحاسبي للربح أو الخسارة المرتبط بفقدان السيطرة على الكيان السابق؛

- تحدد الفقرات من (B97) إلى (B99) من هذا المعيار عملية التسجيل المحاسبي لفقدان السيطرة، ويمكن اعتبار فقدان السيطرة في عدة عمليات على أنه عملية واحدة وذلك وفق الشروط المذكورة في الفقرة B97.

ثانيا: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للترتيبات المشتركة (IFRS11):

جاء هذا المعيار ليحل محل المعيار المحاسبي رقم 31 ، حيث أنه بحسب المعيار المحاسبي الدولي 31 فإن

[1] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS,**op.cit**,P135.
[2] Environnement VEOLIA, **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**, 18 April 2013, p35.
[3] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS,**op.cit**,P139.

التسجيل المحاسبي للكيان المشارك يكون بحسب طريقة التكامل النسبي أو عن طريق المعادلة. أما IFRS 11 فيضع المبادئ المتعلقة بالترتيبات عند المشاركة ويزيل الخيارات.

1- هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11):[1]

يحدد المبادئ عند إعداد التقرير المالي للكيانات التي لديها مشاركة في ظل الترتيبات عند السيطرة المشتركة. ولتحقيق هذا الهدف قدم المعيار تعريفا للسيطرة المشتركة وفرضها على الكيانات المشاركة كما حدد نموذج للترتيب التعاقدي الذي من خلاله تقيم الحقوق والالتزامات.

ومن بين أهم النقاط التي أدت إلى ظهور IFRSI1 : [2]

- بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 كانت المعالجة المحاسبية لترتيبات المشتركة تعتمد في المقام الأول على الهيكل أو الشكل القانوني للترتيب، بدلا من جوهر الترتيبات. ولهذا كانت معاملة الترتيبات المشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 31 مفتوحة لانتهاكات محتملة من خلال ترتيبات الهيكلة؛
- وبموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 تم إعطاء المستثمرين في الشركات تحت السيطرة المشتركة الاختيار بين إثنين من المعالجات المحاسبية التالية:
  - طريقة المعادلة؛
  - التكامل النسبي.

وهذا يعني أن البيانات المالية للكيانات المماثلة اقتصاديا يمكن أن تكون مختلفة بشكل كبير.

والجدول التالي يوضح أهم التعديلات من IAS31 إلى IFRS11:

[1] Environnement VEOLIA, **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**, 18 April 2013, p40.
[2] Ibid,P46.

الجدول رقم (1-1): أهم التعديلات الحاصلة من IAS31 إلى IFRS11

المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية 11	المعيار المحاسبي الدولي 31
يعتمد تصنيف المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالي 11 أساسا على حقوق والتزامات أطراف الاتفاقية المشتركة. كذلك إن المعيار الجديد قد ألغي استخدام أسلوب التكامل النسبي للمشاريع المشتركة لتحل محلها طريقة المعادلة، فالشركات مطالبة بتسجيل حصتهم في القوائم المالية المجمعة كما هو مطبق في IAS31، للأصول، الخصوم، الإيرادات والمصاريف في هذه الاتفاقيات المشتركة والتي ينطبق عليها تصنيف المشاريع المشتركة.	السماح باستخدام طريقتين لمعالجة الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة: **التكامل النسبي** – **طريقة المعادلة** المعالجة المحاسبية للعمليات المشتركة، والأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة في IAS31 يتطلب من الأطراف المشاركة التسجيل في: الأصول الخاضعة لسيطرتهم – الالتزامات والمصاريف المتكبدة حصصهم من الإيرادات.

المصدر: عريوة رشيد، "**إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية** "، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2018، ص: 89.

2- مجال تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11):

يطبق المعيار على كل الكيانات التي لها ترتيبات تعاقدية مشاركة.

3- تعريف الترتيب التعاقدي:

هو اتفاق أو ترتيب بين طرفين أو أكثر للسيطرة المشتركة ويتميز بالخصائص التالية:[1]

- تلتزم الأطراف بالترتيب التعاقدي؛
- يعطي الترتيب التعاقدي لطرفين أو أكثر السيطرة المشتركة ضمن هذا الترتيب ويتمثل الترتيب التعاقدي في العمليات المشاركة أو كيان مشارك.

كما يحدد الترتيب التعاقدي النقاط التالية:

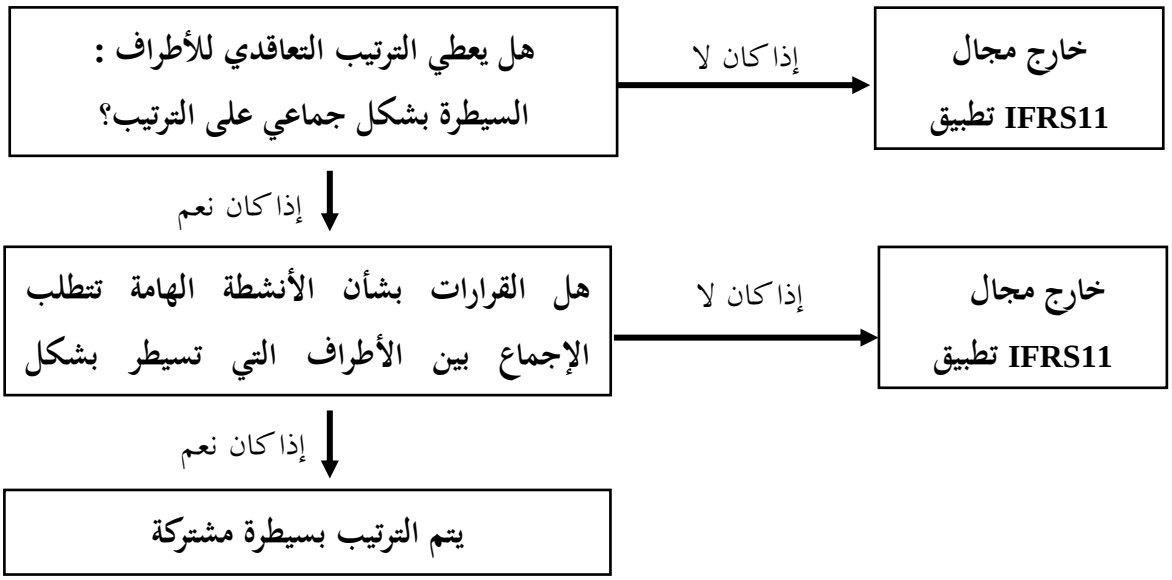
- هدف النشاط ومدة المشاركة؛
- تعيين أعضاء الإدارة؛
- إجراءات اتخاذ القرار والمسائل التي تتطلب اتخاذ قرار من الطرفين، ومستوى التوافق حول هذه المواضيع؛

[1] Environnement VEOLIA**, Application of IFRS 10-11-12 Conference call**, 18 April 2013, p44.

- رأس المال والمساهمات الأخرى المطلوبة؛
- كيفية تقسيم الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف والأرباح والخسائر بحسب الترتيب التعاقدي.

الشكل رقم (1–2): تقييم الرقابة المشتركة

تقيم الرقابة المشتركة



Source: Environnement VEOLIA، **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**، 18 April 2013، p50.

4– تعريف السيطرة المشتركة:

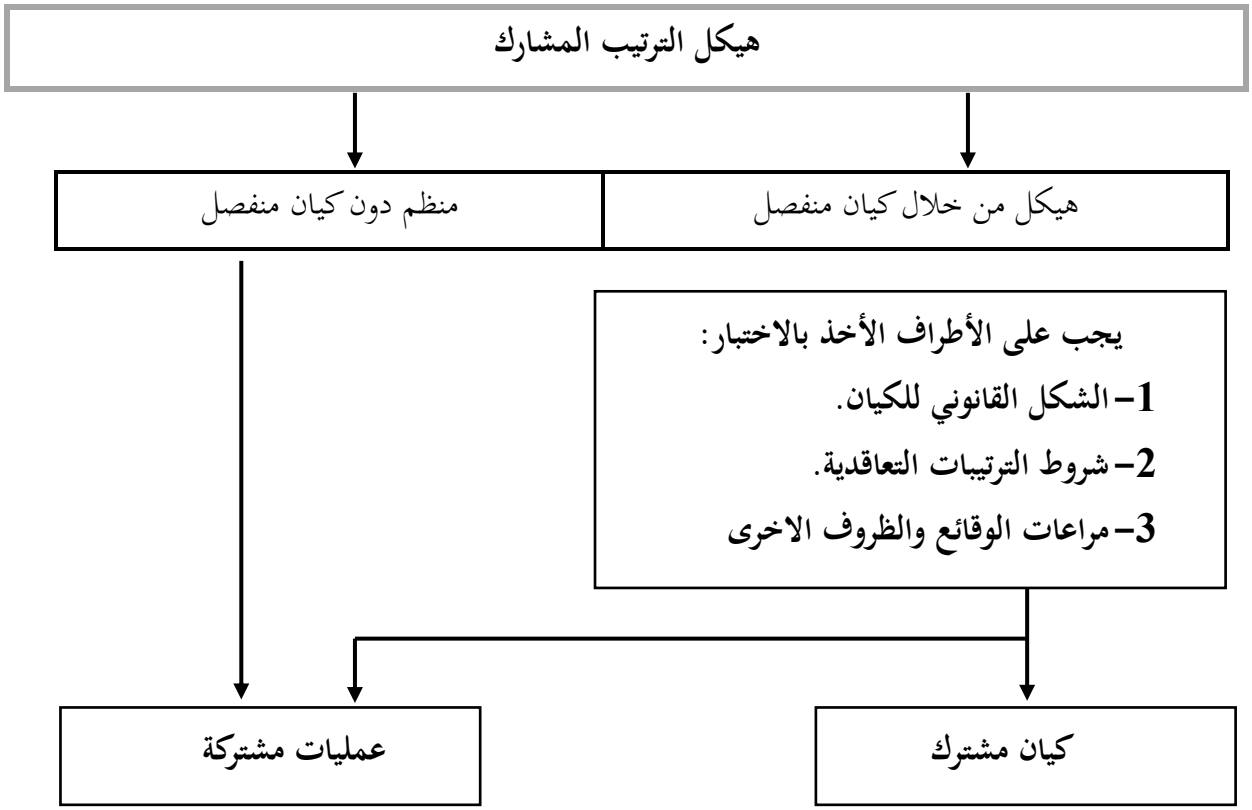
تكون هناك سيطرة مشتركة فقط عند وجود قرار بشأن الأنشطة المهمة وتتطلب موافقة بالإجماع من الأطراف المراقبة. ويعرف المعيار IFRS11 الرقابة مثل المعيار IFRS10 فالرقابة المشتركة لا يمكن لطرف وحيد أن يتحكم في الترتيب التعاقدي له.[1]

5– أنواع الترتيبات المشتركة:

يجب على المؤسسة تحديد ما إذا كان طرفا في عملية مشتركة أو كيان مشارك للحكم واختبار الحقوق والالتزامات وكذا الظروف الأخرى.

[1] THUELIN élisabeth ,**Analyse financiére: groupes et ifrs**, édition.economica, paris ,2014,P108.

الشكل رقم (1-3): تصنيف الترتيب المشارك وتقييم الحقوق والالتزامات



Source: Environnement VEOLIA، **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**، 18 April 2013، p:55

6- التسجيل المحاسبي لترتيبات المشتركة:

ميز المعيار المحاسبي الدولي للشراكات (IFRS11) ما بين الأطراف ذات سيطرة ترتيبية مشتركة وبين الأطراف المساهمة لكن ليس لديها سيطرة مشتركة.

6-1 العمليات المشاركة:

يتم التسجيل المحاسبي عند العمليات المشتركة عن طريق العلاقة مع المساهمين في العملية المشتركة:[1]

- الأصول متضمنة الحصة المحاز عليها بالتشارك؛
- الخصوم متضمنة الحصة المستحقة بالتشارك؛
- مداخيل المبيعات من العمليات المشاركة؛
- الحصة من إيرادات العمليات المشتركة؛
- المصاريف بما فيها المصاريف المستحقة التي تمت بصفة مشاركة.

[1] Idem. P 02

6-2 الكيان المشارك:

يتم التسجيل المحاسبي بحسب طريقة المعادلة والمذكورة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 28. كما يتم التسجيل المحاسبي بحسب المعيار (IFRS09) بالنسبة للطرف المساهم في كيان مشارك لا يمتلك فيه سيطرة مشتركة وتأثير ملحوظة.[1]

7- تاريخ تطبيق المعيار:

يدخل المعيار المحاسبي الدولي للشراكات (IFRS11) حيز التنفيذ إبتداءا من 01 جانفي 2013. ويتم التطبيق الأول لهذا المعيار بتغيير الطرق المحاسبية والانتقال من طريقة التكامل النسبي إلى طريقة المعادلة وفق نموذج الموجود في الملحق C من IFRS.

ثالثا: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS12): الإفصاح حول الحصص المحازة في كيانات أخرى

أظهرت الأزمة المالية لسنة 2007 غياب المعلومة والشفافية في تقييم المخطر والنتائج وقيمة المساهمة للكيانات المدمجة وكذا على مستوى الكيانات الغير مدمجة التي لها علاقة خاصة مع الشركة الأم ومن جهة أخرى فإن المعايير المتعلقة بالتجميع تتطلب معلومات متداخلة في عدة ميادين.

1- هدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS12) ومجال تطبيقه:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعلومات التي ينشرها الكيان والتي تسمح لمستعملي القوائم المالية بتقييم.[2]

أ. طبيعة المخطر المرتبط بالمساهمات في الكيانات الأخرى؛

ب. أثر المساهمات على الوضعية المالية والأداء المالي وتدفق الخزينة.

- ويطبق هذا المعيار على جميع الكيانات التي تملك مساهمات في فروع أخرى سواء بصفة تشاركية أو شركة تابعة أو كيان ضمن الهيكل ولا يدخل ضمن محيط التجميع وذلك إبتداءا من 01 جانفي 2013.

[1]Environnement VEOLIA, **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**, 18 April 2013, p52.
[2]http://www.corpgov.deloitte.com/binary/com.epicentric.contentmanagement.servlet.ContentDeliveryServlet/CanFr/Documents/Financial%20Reporting/IFRS/IFRS_In Your Pocket_FR.PDF, **op.cit**.,P46. du 05/05/2019

2- التعريفات المتعلقة بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للإفصاح (IFRS12):

2-1 المساهمة في كيانات أخرى:

سواء مشاركة تعاقدية أو غير تعاقدية والذي يعرض الكيان إلى تغير في المردود والأداء في الكيانات الأخرى فإنه يمكن إثبات هذه المساهمة أنها غير محددة بحيازة جزء من رأس المال أو الديون أو اتفاق تمويل أو تقديم سيولة أو تعزيز الائتمان والضمان.[1]

2-2 الكيان المنظم:

هو الكيان المصمم بصورة أن حقوق التصويت والحقوق المشابه ليست العامل الغالب والسائد لتحديد الرقابة على الكيان. وعليه فإن حقوق التصويت متعلقة فقط بالمهام الإدارية أما الأنشطة الهامة فتسير بالترتيب التعاقدي. ويتميز الكيان المهيكل بما يلي:[2]

- أنشطة محددة؛
- يكون الهدف مبين بدقة ونطاق ضيق مثل أنشطة البحث والتنمية؛
- رأس مال غير كافي والذي يسمح للكيان المهيكل بتمويل أنشطته بمصدر آخر.

يتم التمويل بعدة أدوات والتي تسمح بتركيز المخطر ومن أمثلة الشركات المهيكلة:

- هيئات التوريق، الأصول المدعمة بتمويل.

3- أهم المعلومات التي يجب نشرها:[3]

ومن أهم المعلومات التي يجب نشرها:

3-1 الأحكام الهامة والفرضيات:

يجب على المؤسسة تقديم معلومات متعلقة بالأحكام الهامة والفرضيات والتي تحدد:

- ما هي السيطرة على الكيانات الأخرى؛
- ما هو الترتيب المشارك أو النفوذ الملحوظ على الكيانات الأخرى؛
- نوع الترتيب المشارك عندما يكون هذا الترتيب في كيان منفصل. وأنه يستوفي تعريف شركة استثمارية، عندما يكون منطبقا.

[1] Environnement VEOLIA, **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**, 18 April 2013, p:53

[2] Ibid, p:54.

[3] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS,**op.cit**,P:151.

3-2 الاستثمارات في شركات تابعة:

المعلومات التي تسمح لمستعملي القوائم المالية المجمعة بـ:

الفهم: كيفية تكوين المجمع والمساهمة في حقوق الأقلية الهامة ضمن أنشطة المجمع وتدفق الخزينة.

التقييم: يكون على حسب ما يلي:

- طبيعة وأهمية القيود الهامة ضمن قدرة استعمال الأصول والخصوم للمجمع؛
- طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة ضمن الكيانات الداخلة في التجميع؛
- نتيجة متغير المساهمة في كيان بدون الخسارة في السيطرة ونتيجة خسارة السيطرة في كيان خلال الدورة (الفقرات 9-11 من المعيار 12 تفصل في النقاط السابقة).

3-3 المساهمة في الترتيبات المشاركة والشركات التابعة:[1]

تسمح المعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية بتقييم:

- طبيعة وأهمية الأثر المالي للمساهمة؛
- طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة.

3-4 المساهمة في كيان مهيكل لا يدخل ضمن نطاق التجميع:[2]

يقدم الكيان معلومات تسمح لمستخدمي القوائم المالية بـ:

- فهم طبيعة وأهمية المساهمات في الكيانات المهيكلة التي لا تدخل ضمن نطاق التجميع؛
- تقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بالمساهمة الكيانات.

3-5 معلومات إضافية حول طبيعة المخطر لكيان مهيكل لا يدخل ضمن التجميع:[3]

- المحددات الترتيبية والتي تحتاج إلى دعم مالي للكيان المنظم؛
- الخسائر المتكبدة أثناء الدورة المحاسبية والمتعلق بالكيانات؛
- أنواع المداخيل أثناء الدورة المحاسبية للكيانات؛
- الالتزام بسد العجز للكيان وذلك للحد الأقصى؛
- معلومات حول السيولة المستلمة والالتزامات الأخرى؛
- الصعوبات التي تواجهها الكيانات خلال الدورة المحاسبية؛
- معلومات حول شكل التمويل.

[1] Environnement VEOLIA, **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**, 18 April 2013, p:54
[2] OBRET ROBERT, Pratique Des Normes IAS/IFRS,**op.cit**,P:151.
[3] Environnement VEOLIA, **Application of IFRS 10-11-12 Conference call**, 18 April 2013, p:55

المبحث الثاني: المجمع والقوائم المالية المجمعة

انطلاقا من الأهمية البالغة في اتخاذ القرارات بناء على القوائم المجمعة سنتطرق في مبحثنا إلى إبراز المفاهيم المتعلقة بمجمع الشركات وتصنيف مجمع الشركات والقوائم المالية، إضافة إلى النصوص التشريعية الأساسية التي جاء بها المشرع الجزائري فيما يخص المجمع.

المطلب الأول: مفهوم المجمع

أولا: المجمع من الناحية القانونية

مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منها شخصية معنوية خاصة بها، ولكن تكون موحدة فيما بينها من خلال روابط مختلفة ومؤهلين من قبل المجمع (الشركة الأم)، وهذه الأخيرة تطبق رقابة مستمرة على باقي هذه الشركات محدثة بذلك وحدة في اتخاذ قرارات اقتصادية.[1]

ثانيا: المجمع من الناحية الاقتصادية

1- مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة اقتصادية وتشريعية، مكونة من شركة "أم" وشركاتها التابعة مع وجود ثلاث خصائص تجمعهم وهي:[2]

- وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة؛
- تبعية الشركة التابعة للشركة الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة؛
- الطابع المالي للروابط بين الشركات رابطه تسمي "المساهمة ".

2- المجمع هو عبارة عن مجموعة متكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والاقتصادية لشركة أخرى تدعى "الشركة الأم " هذه الشركة تضمن للإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة.[3]

ثالثا: المجمع من الناحية المحاسبة

1- تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضيعة المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد؛

2- كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات.[4]

---

[1] C.Mercadat et Javin**: les contrats de coopération intreprises** ;edition 2Juridique France,1974,p: 9

[2] Francois colinet,pratique des comptes cosolides,edition dunod, france 2001, p:31.

[3] Pierre conso et Faeouk hemici**., gestion firanciere de l'entreprise** ;9eme Edition dunod,france,1999,p:650

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009، لمادة 132-1، ص:15.

رابعا: المجمع من الناحية الجبائية

وفقا لأحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يعرف تجميع الشركات على انه: كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لتسعون بالمائة (90%) أو أكثر من رأس المال الاجتماعي من طرف هذه الشركات، أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكن أخذ طابع الشركة الأم.[1]

المطلب الثاني: مفهوم المجمع في الجزائر.

أولا: المجمع ضمن القانون التجاري الجزائري

جاء مجمع الشركات في المواد 796 إلى غاية 799 من المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 ما يلي:

المادة 796: "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا بتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها، أو تطويره أو تحسين نتائج هذا النشاط الاقتصادي وتنميته".[2]

المادة 797: "يحدد عقد التجمعات تنظيم التجميع مع مراعاة أحكام هذا القانون، ويتم إعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم ويتضمن لاسيما البيانات التالية:

- تسمية التجمع، المدة التي أنشئ لأجلها التجمع، عنوان مقر التجمع؛
- اسم الشركة أو موضوعها أو الشكل القانوني وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة".[3]

المادة 799: "يتمتع التجمع بالشخصية المعنوية والأهلية التامة ابتداء من تاريخ تسجيله في السجل التجاري، ويحدد العقد الخاضع للإشهار القانوني شروط التجمع وموضوعه".[4]

ثانيا: المكونات الأساسية لمجمع الشركات

1/الشركة الأم: تعرف على أنها:

"شركة متخصصة في التخطيط والتوجيه، من أجل تطوير وإدارة عمليات الاستثمار لشركات تابعة لها

[1] المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة 4 حسب تعديلات قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2021 ص : 38.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 27 المؤرخ في 25 أفريل 1993، قانون 93-08، المادة 796، ص:55.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 27 المؤرخ في 25 أفريل 1993، قانون 93-08، المادة 797، ص:55.

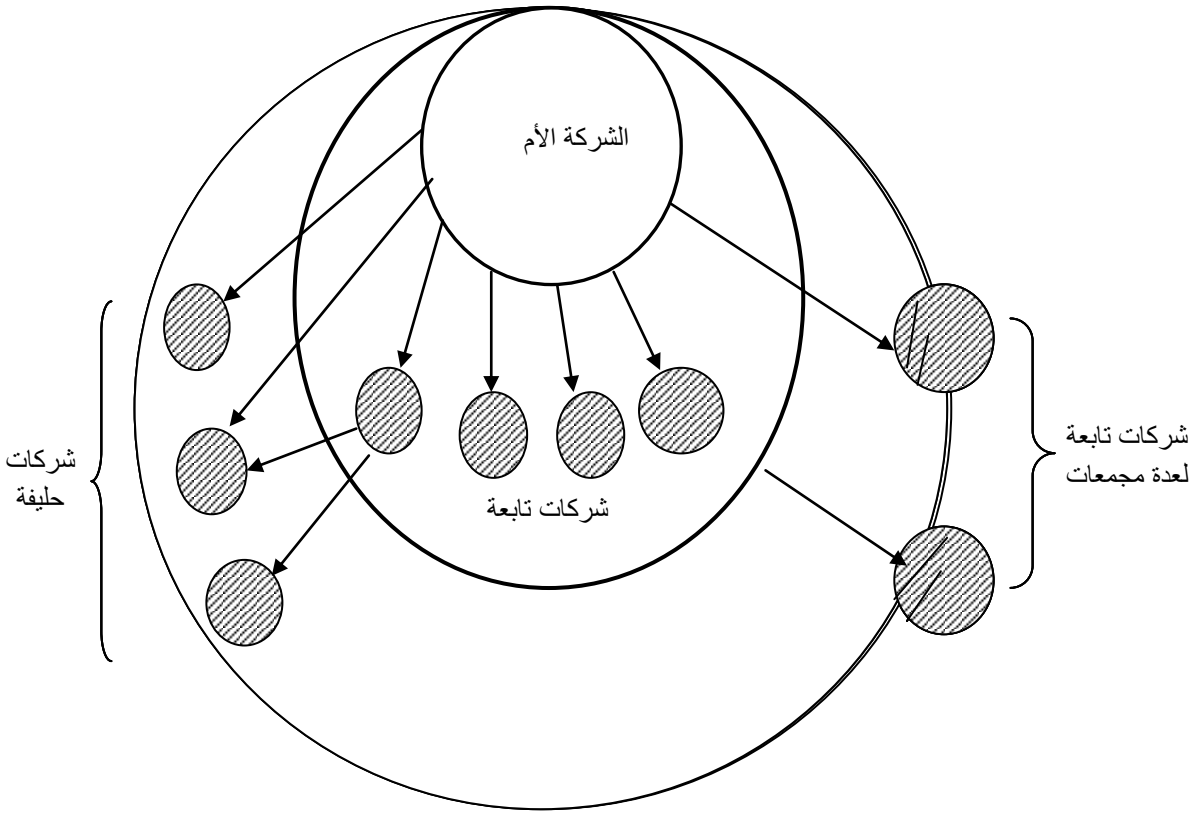
[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 27 المؤرخ في 25 أفريل 1993قانون 93-08، المادة 799، ص:55.

متخصصة في عملية التنفيذ".[1]

2/ الشركة التابعة: تعرف على أنها:

"كل شركة يحاز على أكثر من نصف رأسمالها من قبل شركة أخرى، فهي شركة مسيطر عليها من الناحية المالية والإدارية من طرف شركة أخرى، وتتمتع الشركة التابعة بالشخصية القانونية المستقلة، ولها محاسبة مستقلة عن الشركة الأم".[2]

الشكل رقم (1-4): يوضح نطاق ومكونات المجمع



Source: Francis Bastien et al، **Les comptes de Groupe**، Publi-Union، 1977، P: 34

ثالثا: طرق تكوين مجمع الشركات

يتم تكوين مجمع الشركات بعدة طرق، فقد يكون عن طريق تكوين شركات فرعية جديدة كما رأينا سابقا أو عن طريق المساهمة، وفيما يلي سنتطرق لتفاصيل هذه الطرق المستخدمة في التكوين.

[1] العكيلي عزيز،"**الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية وقضائية**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،2006، ص: 420.

[2] Cherif allali. comptabilité des sociétés Edition Berti alger.P 130.

1- **المساهمة:** يعرف القانون التجاري الجزائري في المادة 729 من الأمر رقم 96- 27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 كما يلي:

"تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو ما يساويها".[1]

وحتى تتحقق هذه المساهمة هناك عدة طرق، فقد تكون بـ:

1-1 **الاكتتاب في زيادة رأس مال شركة:** إن رقابة الشركة يمكن أن تتم عن طريق الاكتتاب عند الرفع في رأسمال هذه الأخيرة وغالبا فإن عملية الرفع في رأسمال الشركة يتم في شركة المساهمة لصالح الشركة التي ترغب في رقابتها، أما الشركاء فعليهم قبول إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب أو إعلانه بصفة فردية.[2]

إن الاكتتاب عند الرفع في رأسمال الشركة أو التنازل عن أغلبية الحصص أو الأسهم هي أكثر التقنيات المستخدمة في الجزائر (بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية). وبما أن المشرع الجزائري حصر عمليات المساهمة التي تؤدي إلى تشكل مجمع الشركات على شركات المساهمة على غرار المشرع الفرنسي الذي أجاز عملية الرقابة والسيطرة على جميع أنواع الشركات بما فيها شركات الأشخاص.

1-2 **شراء السندات أو الحقوق الاجتماعية:** تتحقق تبعية الشركات التابعة للشركة الأم أو القابضة من خلال شراء الثانية سندات الأولى بالقدر الذي يمكنها من تحقيق غرضها، ويتم هذا الشراء إما عن طريق البيع بالتراضي لسندات المساهمين الأغلبية، أو عن طريق العروض العامة للحيازة من قبل شركة لأسهم شركة أخرى، حتى تتمكن من مراقبتها.[3]

2- **المراقبة:** وهي ممارسة الرقابة وذلك على أساس عدد الأسهم التي تمتلكها مؤسسة في مؤسسة أخرى، وتمكنها هذه الأسهم من القدرة على تسييرها وتسمى عندئذ المؤسسة التي تمارس الرقابة بالشركة الأم، في حين تدعى الشركة المسيرة بالشركة التابعة، يعرف القانون التجاري الجزائري المراقبة في المادة 731من الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 كما يلي:

"تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى قصد تطبيق أحكام هذا القسم عندما:

- تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسمالها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة؛
- تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو مساهمين، على

1 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 77، 1996، قانون 96-27، المادة 729، ص:6.

2 العكيلي عزيز، **مرجع سابق**، ص:421

3 **نفس المرجع** ، ص:14 .

ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة؛

- عندما تتحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة.

تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يجوز لأي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء أكثر من جزئها.[1]

3- **الاندماج والمساهمات الجزئية بالأصول:** يمكن من خلال عمليات الاندماج أو المساهمة بالتقديمات الجزئية للأصول خلق شركات جديدة، تساهم إلى جانب الشركة الأصلية في توسيع النشاط وبالتالي تكوين مجمع شركات، وفيما يلي سنبرز ذلك بالتطرق إلى كل عملية على حدى.

3-1 الإندماج: يقصد بالاندماج بصفة عامة إتحاد المصالح بين شركتين أو أكثر وقد يتم هذا الاتحاد من خلال المزج الكامل بين الشركتين لظهور كيان جديد يكون عادة أقوى الشركتين قبل الإندماج، ويعتمد تحقق الإندماج بين الشركات على توفر الإرادة والرغبة لإتحاد القوى الإقتصادية ووضع الشركات الاقتصادية تحت ظل دائرة موحدة.[2]

ويمكن أن يتم الاندماج من خلال:[3]

3-1-1 تكوين شركة جديدة عن طريق اندماج شركتين أو أكثر قائمتين: حيث يتم تصفية كل من الشركات المندمجة وتكوين الشركة الجديدة وفقا للإجراءات المنصوص عليها في القانون.

3-1-2 الاندماج عن طريق الأمتصاص: هو اندماج شركة أو أكثر مع شركة أخرى قائمة، على أن تصفى الشركة المندمجة وزيادة رأسمال للشركة المندمج فيها.

3-1-3 الاندماج في وجود المساهمات: وتنقسم إلى:

-الشركة المندمج فيها لها مساهمة في الشركة المندمجة؛

-الشركة المندمجة لها مساهمة في الشركة المندمج فيها؛

-حالة الأمتصاص مع المشاركات المتبادلة.

3-2 المساهمة بالتقديمات الجزئية للأصول: المساهمة الجزئية في الأصول هي عميلة تساهم من خلالها شركة في عناصر الأصول التي تعود للشركة التابعة (تساهم في تأسيسها أو موجودة مسبقا)، كما يمكن أن تحصل عن طريق التبادل بأسهم تصدرها الشركة المستفيدة من عملية المساهمة، إن المساهمة في أصول شركة أخرى عن طريق

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 77، قانون 96- 27، المادة 731، ص:7.

[2] طارق عبد العال حماد، " **اندماج وخصخصة البنوك**"، الدار الجامعية، القاهرة، 1999، ص:5.

[3] أمينة بن بوثجلة، "**محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF**"، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص ص:146،116

امتلاك أسهم أو حصص نقدا تمكنها من رقابة هذه الشركة تسمح بإنشاء عدة شركات تابعة أو عدة فروع أنشطة تابعة للنشاط الرئيسي، وإعطائها استقلالها القانوني.[1]

رابعا: دوافع تكوين مجمع الشركات

تعتبر الأرباح وزيادتها من فترة لأخرى الهدف الرئيسي الذي تسعى له كافة المنشآت في المدى البعيد، ويمكن للمنشأة أن تحقق جزء من هذا الهدف على المستوى الداخلي عن طريق زيادة مبيعات ويتحقق ذلك بالدخول إلى أسواق جديدة إما على المستوى الخارجي فيعتبر الاندماج مع شركات أخرى والسيطرة من أهم وسائل زيادة تلك الأرباح، ومن مزايا الاندماج والسيطرة ما يلي:[2]

– تحسين الكفاءة الإدارية للشركات التابعة وذلك بالاستفادة من المهارات والخبرات الإدارية الناجحة المتوفرة في الشركة القابضة إضافة إلى الاستفادة من مزايا تخفيض النفقات الإدارية، أضف إلى ذلك أن اندماج مجموعة من الشركات معا يمكنها جميعا من تقوية وتدعيم صمعتها وشهرتها مما يجعلها الأقدر على المنافسة؛

– تحسين الكفاءة الاقتصادية أي تحقيق مزايا الإنتاج الكبير ذلك لان الاندماج يمكن المنشأة من الاستفادة من الأصول الرأسمالية ذات الطاقات الإنتاجية العالية وخاصة إذا ما كانت تلك الأصول غير مستغلة بكامل طاقاتها، أضف إلى ذلك تنميط إنتاج المجموعة يخفض من تكاليف الإنتاج؛

– تقليل وتخفيض المخاطر للشركة الدامجة عن طريق تأمين عناصر الإنتاج الرئيسية لنشاطها الاقتصادي وذلك من خلال التكامل الرأسي، بمعنى إذا ما اندمجت شركة تصنع السيارات مع شركة زراعية تملك مساحات غير مستغلة فان الشركة الدامجة أو التابعة في المجموعة توفر لصناعة السيارات ما يلزمها من المساحة لاستغلالها وخلق مصنع مكمل لنشاطها؛

– وبما يفيد أن تضامن المجموعة يساعد على تكاملها وذلك بتدفق احتياجات كل شركة من خامات بالأسعار المناسبة، كما أن المجمع يخفض المخاطر الاستثمارية عن طريق تحقيق مزايا التنويع سواء كان جغرافيا أو ما يتعلق منه بتنويع المنتجات؛

– تعظيم الحصة السوقية للشركة الأم أو الشركة القابضة في السوق الذي تعمل فيه: إن تجميع الموارد والأمكانات المتاحة للمنشآت المندمجة يساهم بلا شك في الاستفادة من عناصر القوة المالية والإدارية والبشرية والإنتاجية والتقنية مما ينتج عنه زيادة الحصة السوقية وتوسيع النشاط العام والربحية والدخول في مجالات عمل جديدة؛

[1] خليل عواد أبو حشيش، "**المحاسبة المتقدمة** "، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص:18.

[2] **نفس المرجع**، ص ص:18،19

– تحقيق وفرات ضريبية من خلال مزايا الإعفاء الضريبي التي توفرها بعض التشريعات الضريبية المطبقة في بعض الدول لتحفيز الشركات على تكوين المجموعة الاقتصادية؛

– كما يكمن تحقيق مثل هذه الوفرات أيضا عندما تكون شركة قد حققت خسائر متراكمة فتدمج مع شركة أخرى قابضة ومراقبة لها، هذه الأخيرة تحقق أرباح فائضة وبالاندماج معا ينخفض رصيد أرباحهما الخاضع للضريبة فتقل ضريبة الدخل المستحقة عليهما.

خامسا: الامتيازات الجبائية المشجعة لتكوين المجمع

– الاستفادة من نظام توحيد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛[1]

– الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني على العمليات التي تتم بين أعضاء المجمع؛[2]

– الإعفاء من حقوق التسجيل على العقود الخاصة بتحويل الذمم بين شركات المجموعة أو عند تحويل الشركات قصد الانضمام إلى هذا النظام؛[3]

– الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات على فوائض القيمة للاستثمارات المتنازل عنها بين الشركات الأعضاء.[4]

[1] المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حسب تعديلات قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2021 ص : 38.

[2] المادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الفقرة 3 حسب تعديلات قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2021 ص : 06.

[3] المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل حسب تعديلات قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2021 ص 50.

[4] المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة 3 حسب تعديلات قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2021 ص : 50.

المطلب الثالث: التجميع والقوائم المالية المجمعة

أولا: عموميات حول التجميع

من أجل القيام بعملية التجميع المحاسبي يجب إتباع إجراءات أساسية خاصة بها خاضعة لمجموعة من القواعد التقنية التي تمكن من الحصول على قوائم مالية مجمعة لهذه المؤسسات المكونة للمجمع.

1 – ماهية التجميع المحاسبي

1-1- تعريف التجميع المحاسبي

التعريف الأول: " التجميع المحاسبي يقصد به تجميع لحسابات سنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها اقتصاديا وماليا .بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة وكاملة للحالة المالية للمجمع[1] ".

التعريف الثاني :" التجميع المحاسبي يهدف إلى إعطاء المعلومات التي تساهم في إظهار الحقيقة المالية والاقتصادية وتوضيحها للوحدة المكونة من طرف الشركة الأم والشركات الأخرى التابعة التي هي تحت رقابتها، والتي هي كذلك مستقلة عنها [2]".

التعريف الثالث: من خلال نص الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس سنة 2009:

"تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد[3]"ومن خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج التعريف التالي:

"تجميع الحسابات تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية، تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج مجمع الشركات المتكون من الشركة الأم والشركات التابعة له، مما تسهل من عملية التسيير داخل هذا المجمع، من خلال تحديد الروابط التي تجمعهم ونشرها في شكل معلوماتي موحد يمتاز بالمصداقية والكفاية، وهذا ما يسمح بتشخيص حالة كل شركة".

1-2 أهداف التجميع المحاسبي

تهدف عملية تجميع الحسابات إلى إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجمع، وفقا لما جاء في نص المادة 732 مكرر ".يقصد بالحسابات المجمعة، تقديم الوضعية المالية، ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة"[4]

---

[1] Tayeb Zitouni **, Comptabilité des sociétés**, édition Berti, Alger 2003, p 61.

[2] Jean Corre, La consolidation , Librairie Vuizort, France 1984 ,p63.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، **الجريدة الرسمية**، العدد 19،25 مارس 2009، ص: 15.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07-11، ص: 17.

من خلال هذا التعريف يمكن تزويد المسيرين والمدراء بالمجمع بمعلومات التي تهدف من وراءها تجميع الحسابات:[1]

- الوزن الاقتصادي للمجمع؛
- مردودية الأعضاء المشكلة للمجمع؛
- أهمية الأموال الخاصة التي هي تحت تصرف المجمع وسيرورتها؛
- الإجابة عن المعايير المحاسبية الدولية، من خلال إظهار الحسابات المجمعة بشكل مفصل، ونشرها بناءً لما تنص عليه؛
- بما أن التجميع المحاسبي يركز على تشخيص وضعية كل شركة، تجاه المجمع (الشركة الأم) فهو يسمح كذلك بمعرفة مختلف الروابط التي تربط بين أعضاء المجمع من جهة، وتحقيق عملية التجانس للحسابات المجمعة من جهة أخرى، وذلك من خلال توحيد المعلومات ورصدها في صورة موحدة تعكس وضعية المجمع؛
- كما أن التجميع المحاسبي يعد وسيلة من وسائل الإفصاح المالي والمحاسبي .فهو بذلك أداة للمعلومات الخارجية؛
- فالتجميع المحاسبي يقوم بتقديم صورة كاملة للحسابات السنوية تخص الذمة المالية، من خلال إظهار الوضعية الحقيقة لما تمثله سندات المساهمة التي تظهر في الأصول الثابتة للشركة المجمعة، وإظهار الديون التي يتم إقصاءها من الحسابات المجمعة للوقوف على حقيقة الديون تجاه المتعاملين الخارجيين، كما تقوم بإظهار حسابات النتائج المتعلقة بنشاط الدورة للمجمع من خلال إظهار رقم الأعمال والنتيجة الخاصة بالمجمع وذلك بعد القيام بإقصاء كل العمليات الداخلية.

1-3 أهمية التجميع المحاسبي

تكمن أهمية التجميع المحاسبي فيما يلي:[2]

- الاعتماد كليا على المعطيات المحاسبية للمؤسسات الداخلة في محيط التجمع؛
- تحدد نوع المعلومات المستخدمة والخطوات اللازمة لها؛
- يمكن أن تختلف المعلومات من حيث النشاط الممارس أو بلد الاقامة، هذا ما يكون له تأثير سواء كان مباشرا أو غير مباشرا على قواعد التقييم والتقديم المستعملة؛
- إظهار الحالة المالية ونتائج المجمع المتكونة من الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها كأنها شركة واحدة؛

[1] GIREC- ACS société civile d'audit et d'expertise comptable et conseil, Guide ¨ procédure de consolidation des comptesholding.Alger.1999.p:07

[2] http://fr.scribd.com/doc/49791116/pratique-de-la-Consolidation:02/12/2019

1-4 أساسيات التجميع المحاسبي

إن تحديد الأسس والقواعد التي يتم بموجبها تجميع القوائم المالية، ومتطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بها، يعكس الجوهر الاقتصادي وليس الشكل القانوني للقوائم المالية.

1-4-1 التعريف والعرض: القوائم المالية المجمعة (حسابات المجمع) تعرض أصول والتزامات وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات وموارد واستخدامات الشركة القابضة (الأم) وشركاتها التابعة وكأنها مشروع واحد دون النظر إلى الحدود القانونية بين الوحدات المختلفة بما يكمل بيان الإمكانيات الاقتصادية للمجمعة ككل وكذلك تفاصيل هيكل الملكية.[1]

1-4-2 القواعد الأساسية للتجميع المحاسبي: يجب إتباع القواعد المحاسبية السليمة عند إعداد القوائم المالية المدمجة وعلى الأخص:[2]

- إعداد القوائم المالية المجمعة باستخدام السياسات محاسبية موحدة للعمليات والأحداث المتماثلة، وفي حالة عدم إمكانية استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد تلك البيانات فإنه يجب الإفصاح عنها مع توضيح أجزاء بنود البيانات المدمجة التي تم بشأنها تطبيق سياسات محاسبية مختلفة؛

- إذا كانت إحدى الشركات التابعة تستخدم سياسات محاسبية مختلفة عن السياسات المحاسبية للمجموعة بالنسبة للعمليات والأحداث المتشابهة. فإنه غالبا ما يتم عمل تسويات للبيانات المالية لتلك الشركة لأغراض إعداد البيانات المالية المدمجة، كي يتم تصوير القوائم المدمجة على وجه صحيح؛

- تعد في العادة القوائم المالية للشركة القابضة (الأم) وشركاتها التابعة عن نفس التاريخ، وفي حالة اختلافها فإن الشركة التابعة تقوم غالبا ولأغراض إعداد البيانات المدمجة بإعداد بياناتها بحيث تغطى نفس الفترة التي تغطيها بيانات القابضة، ويمكن استخدام البيانات المالية رغم اختلاف تواريخها؛

- تثبت أصول وخصوم الشركة التابعة في القوائم المالية المجمعة وفقا لقيمتها الدفترية في تاريخ اقتنائها؛

1-4-3 إجراءات التجميع المحاسبي: عند إعداد القوائم المالية المدمجة يجب القيام بالإجراءات التالية:[3]

- دمج القوائم المالية للشركة القابضة والشركات التابعة عن طريق تجميع بنودها المتماثلة من الموجودات، الخصوم، حقوق الملكية، الإيرادات والمصروفات؛

---

[1] محمد الفيومي محمد، فؤاد السيد المليجي، "**دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة**"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص: 103.

[2] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس،"**المحاسبة الدولية** "، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص: 357.

[3] محمد الفيومي محمد، فؤاد السيد المليجي، **مرجع سابق**، ص: 104.

– حذف القيمة الدفترية لحساب الاستثمار في الشركة التابعة من ميزانية الشركة القابضة مقابل رؤوس الأموال الخاصة في الشركة التابعة؛

– تحديد حصة الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة عن فترة التقرير وإظهارها بشكل منفصل في قائمة حساب النتائج وتعديل ربح المجموعة بها للوصول لصافي الربح الخاص لمالكي الشركة القابضة؛

– تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة ويتم عرضها بقائمة المركز المالي المدمجة، بشكل منفصل عن الالتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم الشركة القابضة؛

– يجب استبعاد الأرصدة المتبادلة وكذلك المعاملات المتبادلة بين الشركة القابضة(الأم) والشركات التابعة لها وما تتضمنه من إيرادات ومصروفات وأية أرباح وخسائر غير محققة ناتجة عنها بالكامل.

1-4-4 الإفصاح: يجب الإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن الموضوعات التالية:[1]

– أسس التجميع ضمن السياسات المحاسبية المتبعة؛

– الشركات الداخلة في القوائم المالية المجمعة مع إيضاح اسم الشركة وطبيعة نشاطها ونسبة مساهمة الشركة القابضة فيها وحصة الشركة القابضة في التصويت إذا اختلفت عن نسبة مساهمتها؛

– تحليل الإحتياطات والأرباح المرحلة والمتعلقة بكل من الشركة القابضة والشركات الداخلة في القوائم المالية المجمعة؛

– قيم البنود الهامة التي تحتويها الميزانية المجمعة وحساب الأرباح والخسائر للمجمع؛

– في حالة إتباع إحدى الشركات التابعة لسياسات محاسبية مختلفة عن السياسات المحاسبية التي تتبعها شركات المجموعة مع عدم إمكانية التوحيد، يجب الإفصاح عن السياسات المختلفة وتأثيرها على القوائم المالية المجمعة مع توضيح سبب تطبيق هذه السياسات المختلفة؛

– في حالة اختلاف تواريخ القوائم المالية لبعض الشركات التابعة والشقيقة عن تاريخ القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة يجب توضيح أسماء هذه الشركات وتواريخ القوائم المالية لكل منها، والإفصاح عن أسباب عدم إتباع فترة مالية واحدة لواحدة أو أكثر من الشركات التابعة؛

– في حالة شراء أو بيع أي من الشركات التابعة أو الشقيقة خلال الفترة المالية يجب الإفصاح عن قيمة وتاريخ الشراء أو البيع.

– يجب الإفصاح عن البيانات الآتية بالنسبة لكل من الشركات الشقيقة:

[1] محمد الفيومي محمد، فؤاد السيد المليجي، **مرجع سابق**، ص ص: 106، 107.

- اسم الشركة المستثمر فيها ونسبة نصيب المجموعة في رأسمالها؛
- قيمة رصيد الاستثمار في القوائم المالية المجمعة؛
- قيمة الأرباح أو الخسائر عن الفترة المالية مع إيضاح البنود غير العادية بشكل منفصل.

1-4-5 عرض القوائم المالية للشركة القابضة: يجب عرض القوائم المالية للشركة القابضة وكل من الشركات التابعة بالإضافة إلى القوائم المالية المجمعة ويجب إعدادها طبقا للنماذج الواردة في البند من هذا الملحق ويجب أن تتم مراجعتها بمعرفة، بواسطة مراقب أو مراقبي حسابات الشركة القابضة (الأم).[1]

2- أنواع التجميع وتنظيم الحسابات المجمعة

2-1 أنواع التجميع

2-1-1 التجميع المباشر: تقنية التجميع المباشر تتمثل في قيام الشركة الأم بالتجميع المباشر لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع مهما كان شرط الارتباط السائد بين هذه الشركات سواء كان ارتباط مباشر أو غير مباشر وترتكز طريقة التجميع المباشر على عملية تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم في عملية واحدة، وهذا خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه، وكذا حصة كل شركة في الاحتياطي ونتيجة المجمع، حيث تستعمل في ذلك نسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم، وتسعى إلى التحديد المباشر لحقوق المجمع في الشركات المدمجة والحقوق الخارجة عن المجمع.[2]

يكون التجميع المباشر عمليا بإتباع الخطوات الآتية:[3]

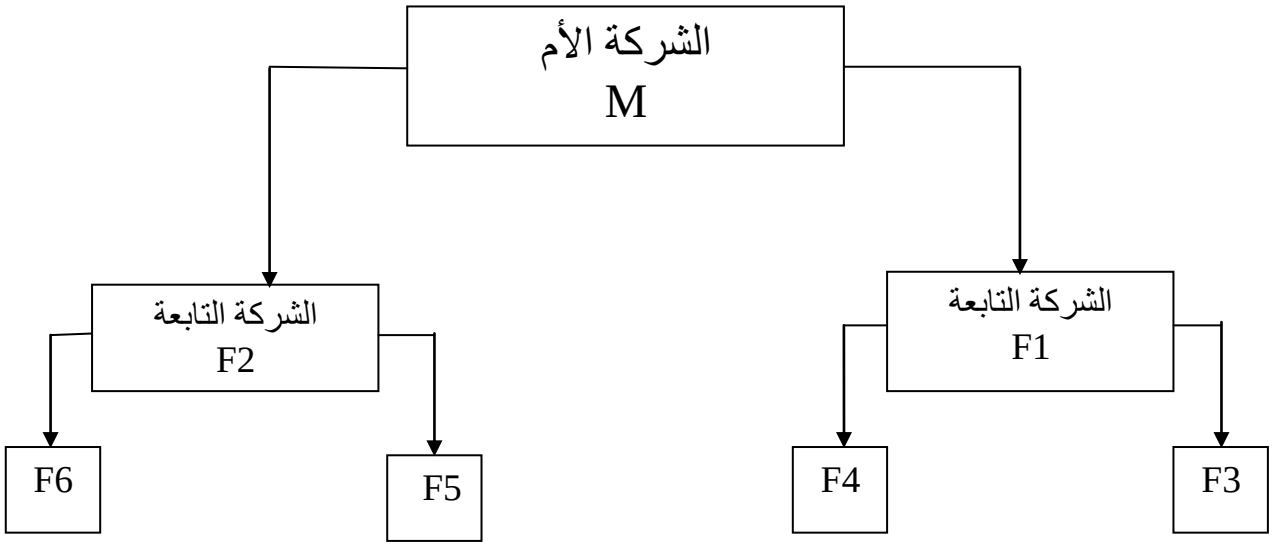
- حساب نسبة الفائدة للمجمع وتجميع حسابات الشركة الخاضعة للتجميع؛
- تبويب الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة للشركات المدمجة؛
- تحويل نتيجة واحتياطات الشركة الأم إلى نتيجة واحتياطات المجمع.

[1] محمد الفيومي محمد، فؤاد السيد المليجي، **مرجع سابق**، ص:107.

[2] Francois colinet**, op.cit**, p: 32.

[3] Ibid, p: 32.

الشكل رقم (1-5): يوضح التجميع المباشر

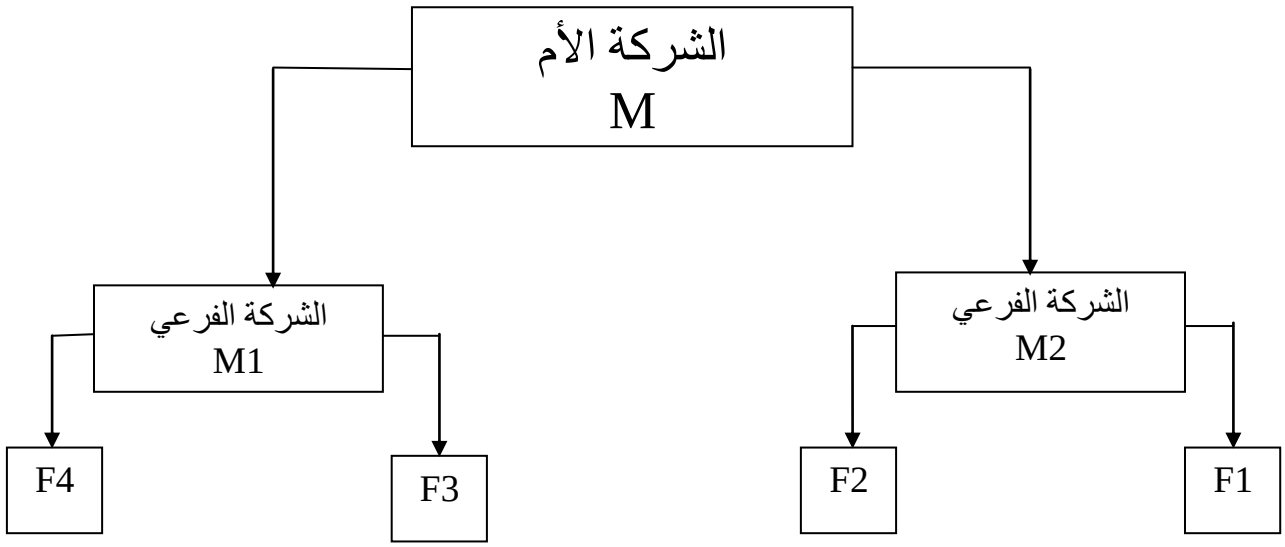


Source: Francois colinet**. Pratique des comptes consolidés**، étlition dunod، France، P:31

2-1-2 التجميع غير المباشر: تتمثل هذه التقنية في دمج مجمعات صغيرة في مجمعات أكبر منها، مما يسمح بتجميع المجمعات الفرعية، ثم إدراجها بعد ذلك في الحسابات الخاضعة للتجميع في الشركة الأم وطبقا لهذا النوع من التجميع فإن إعداد القوائم المالية المدمجة، يكون على عدة مراحل فكل شركة قابضة تقوم بالتوحيد وهي شكل مجمع صغير كل الشركات الفرعية التي تراقبها بصفة مباشرة، كما توحد تلك القوائم ضمن قوائم الشركة القابضة الأعلى ترفع بالتدرج إلى الشركة الأم، هذه التقنية المتعلقة بالتجميع يمكن وصفها بالمتداخلة.[1]

[1] Francois colinet, **op.cit**, p: 33.

الشكل رقم (1-6): يوضح التجميع غير المباشر



Source: Francois colinet. **Pratique des comptes consolidés**, étlition dunod,France,P:32

2-2 تنظيم الحسابات المجمعة

2-2-1 التنظيم المركزي للحسابات المجمعة:

نقصد بالتنظيم المركزي التحكم الشامل للمصلحة المختصة بالتجميع في عمليات التجميع، وذلك باستعمال معطيات كل شركة مجمعة انطلاقا من نتائجها لنهاية الدورة، بمعنى أنها تضم مجمل العمليات المتعلقة بالتجميع وذلك وفق مراحل متتالية نحصرها في النقاط التالية:[1]

2-2-1-1 عملية إحصاء المساهمات:

في هذه المرحلة تقوم الشركة الأم بعملية إحصاء مساهماتها، بغرض معرفة الصورة الحقيقية للمجمع ومكوناته، تحليل الأسهم وتصنيفها، سواء كانت أسهم ذات أولوية في تحصيل الأرباح دون حقوق التصويت، أم أنها أسهم ذات أولوية في حقوق التصويت، كما يجب الاطلاع على كل التغيرات التي قد تنجم في المجمع خاصة تلك المتعلقة بحركية المجمع والعناصر المكونة له.

2-2-1-2 عملية جمع المعطيات:

من خلال هذه المرحلة تقوم الشركة الأم المعنية بتجميع الحسابات بعملية جمع الوثائق الضرورية للتجميع وهذه الوثائق تحتوي على عدة معطيات تستخدم عند بدء عملية التجميع وتتمثل هذه الوثائق فيما يلي:

- ميزانية خاصة بكل شركة مجمعة؛

[1] Francois colinet, **op.cit**, p: 41

- معلومات متعلقة بسندات الشركة المجمعة؛
- التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال؛
- التفاصيل المتعلقة بالعمليات الداخلة في التجميع؛
- معطيات متعلقة بالمعالجات والإستبعادات.

2-2-2 التنظيم اللامركزي للحسابات المجمعة:[1]

نقصد بالتنظيم اللامركزي قيام مصلحة التجميع بمجموعة من الإجراءات التحضيرية تسمح للمصالح المختصة من تسهيل عملية التجميع والتقليل من حجمها.

إن هذه العملية التحضيرية التي تباشرها الشركة الأم تكون وفق قواعد تقنية من خلال الاعتماد على قواعد التقسيم والتقييم للمجمع، وبعدها تقوم بأخذ المعطيات اللازمة بعد التدقيق والفحص في سبيل تجميع حسابات كل شركة داخلة في نطاق التجميع.

كما أن التنظيم اللامركزي للحسابات المجمعة بهدف إلى:

- تسريع وتيرة إنتاج الحسابات المجمعة وربح الوقت بالنسبة للمصلحة المختصة بالتجميع؛
- التحسين من جودة الحسابات المجمعة؛
- تشكيل إرتباطات بين المصالح المعنية وتحقيق التطابق بين أعضاء المجمع.

3- نطاق استخدام القوائم المالية المجمعة

3-1 الشركات الأم المعنية بإعداد القوائم المالية المجمعة

إن النظام المحاسبي المالي استمد معظم قواعده وقوانينه من المرجع المحاسبي الدولي والمتمثل في المعايير الدولية، فقد فرض على كل الشركات التي تراقب شركات أخرى إعداد وتقديم البيانات المالية المجمعة في مادته 132 مكرر2 قانون 08-156 والتي تنص على ما يلي:

"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".[2]

بالإضافة إلى المادة 132 مكرر 3 قانون 08-156 والتي تنص على أن:

[1] Francois colinet, **op.cit**, p: 43

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، 26 يوليو 2008، قانون 08-156، المادة 132 مكرر2، ص:15.

" يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج أو الشركة الأم أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته".[1]

إن القانون التجاري الجزائري يحدد الشركات المعنية بإعداد القوائم المالية المدمجة في المادة 732 مكرر3، قانون 96-27 كما يلي:

" تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للادخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها".[2]

المادة 732 مكرر 4 من القانون 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 كما يلي " يقصد بالحسابات المدمجة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة. وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية. تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة، عند الاقتضاء، عن طريق التنظيم".[3]

من خلال نص المادة، الشركات الأم أو الشركات القابضة وحدها ملزمة بإعداد الحسابات المدمجة ونشر بياناتها بصفة مجمعة.

3-2 الشركات الأم المعفاة من إعداد القوائم المالية المجمعة

ينص النظام المحاسبي المالي على وجود حالة واحدة تعفى فيها المؤسسة الأم من إعداد القوائم المالية المجمعة وجاء ذلك بصريح العبارة في المادة رقم 132 مكرر 4 قانون 08-156 على أن:

"يعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90% من حقوق التصويت".[4]

3-3 الشركات المستبعدة من القوائم المالية المجمعة

تقوم الشركات القابضة باستبعاد بعض الشركات التابعة من القوائم المالية المدمجة التي تعدها من فترة إلى أخرى رغم امتلاكها لأكثر من 50% من أسهم هذه الشركات في الحالات التالية:[5]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، 26 يوليو 2008، قانون 08-156، المادة 132 مكرر3، ص: 16.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 77، 1996، قانون 96-27، المادة 732 مكرر3، ص: 7.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 77، 1996، قانون 96-27، المادة 732 مكرر4، ص:7.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، 26 يوليو 2008، قانون 08-156، المادة 132 مكرر4، ص: 16.

[5] المعيار المحاسبي الدولي (27)، الفقرة 13، ص:5.

– إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة، بسبب أن شراء الشركة التابعة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب؛

– إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة القابضة (الأم)؛

– عندما تصبح سيطرة الشركة القابضة على التابعة غير ممكنة نتيجة إنخفاض نسبة ملكية القابضة لأسهم التابعة أو عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة جهات أخرى مثل الدولة (حالة التصفية)؛[1]

– تكون المعلومات ضرورية لإعداد الحسابات المدمجة غير متوفرة أو يقتضي الحصول عليها مصاريف باهضة أو تكون في آجال لا تتوافق مع تاريخ الإقفال.[2]

النظام المحاسبي المالي ينص على وجود حالتين تستبعد فيها الكيانات التابعة من القوائم المالية المدمجة التي تعدها الشركة الأم وجاء ذلك في نص المادة رقم 132 مكرر 6 قانون 08-156 كما يلي:

" تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج، وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقاً في مستقبل قريب".[3]

3-4 حالات عدم استبعاد الشركات من القوائم المالية المجمعة

مبدئياً يتم إدراج كل الشركات التي تكون إما تحت مراقبة مطلقة مشتركة أو تحت تأثير ملحوظ ضمن القوائم المالية المجمعة، وفيما يلي أهم حالات عدم استبعاد الشركات من القوائم المالية المجمعة:[4]

– ينبغي عدم استثناء الشركة التابعة التي تم استثناؤها من التوحيد بسبب السيطرة المؤقتة وغير الدائمة ولم يتم التصرف بها خلال 12 شهراً بدءاً من تاريخ الشراء من القوائم المالية المدمجة؛

– ينبغي عدم استثناء الشركة التابعة التي تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الآجل تضعف من قدرتها على تحويل الأموال إلى القابضة من التوحيد، إذا تحتم التخلي عن السيطرة من أجل حدوث الاستثناء؛

– ينبغي عدم استثناء الشركة التابعة من عملية التوحيد بسبب اختلاف أنشطتها الرئيسية عن أنشطة باقي شركات المجموعة ويعتبر سبب الاستبعاد في هذه الحالة غير وجيه، حيث يمكن الحصول على معلومات أكثر فائدة

[1] محمد أبو نصار، جمعية حميدات، **مرجع سابق**، ص:429.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 87، 1999، قانون 99-05، المادة 04، ص:12.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، 26 يوليو 2008، قانون 08-156، المادة 132 مكرر6، ص: 16..

[4] المعيار المحاسبي الدولي (27)، **مرجع سابق**، الفقرة 14، ص: 6.

عن طريق توحيد البيانات المالية للشركة التابعة مع المجموعة والإفصاح عن معلومات إضافية بالبيانات المالية المدمجة عن الأنشطة المختلفة للشركات التابعة مثل توضيح أهمية الأنشطة المختلفة للوحدات داخل المجموعة.[1]

ثانيا: القوائم المالية المجمعة

1- مفهوم القوائم المالية المجمعة:

القوائم المالية المجمعة تعبر عن الحسابات المالية الختامية وبصورة صادقة تعبر عن الوضعية المالية وكذا نتيجة مجمع الشركات في حدود التجميع حيث أن المشرع الجزائري في قانون 99-05 في المادة الأولى المحددة لكيفية إعداد وتجميع حسابات المجمع نصت المادة على:

"إن حسابات الشركة القابضة التي تم تجميعها مع حسابات الشركات المعنية التي تحت رقابتها تشكل الحسابات المجمعة للمجمع".[2]

2- شروط إعداد القوائم المالية المجمعة

إن الشرط الأساسي المطلوب توفره لإعداد القوائم المالية المجمعة هو تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة وتوفر الرغبة لدى الشركة القابضة بالسيطرة على الشركة التابعة.

وقد حددت الفقرة 19 من معيار الابلاغ المالي رقم 03 "اندماج الأعمال" "سيطرة الشركة القابضة على شركة أخرى يتم عندما تمتلك الشركة القابضة أكثر من نصف حقوق التصويت في تلك الشركة ما لم يكن من الممكن إثبات أن تلك الملكية لا تشكل سيطرة، وقد بين المعيار المحاسبي الدولي 27 (IAS27) أن السيطرة قد تحدث رغم تملك الشركة المشترية أقل من نصف أسهم الشركات الأخرى".[3]

3- خطوات إعداد القوائم المالية المجمعة

نظرا لأن الشركات المندمجة لم تزاول أي نشاط بتاريخ التملك فان قائمة المركز المالي للمجموعة هي القائمة الوحيدة التي يمكن إعدادها بهذا التاريخ، ولإعداد هذه القائمة نتبع الخطوات التالية:[4]

- أن تقوم كل شركة من شركات المجموعة بإعداد قائمتها المستقلة (بأصولها وخصومها) بتاريخ التملك.
- تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم لهذه الغاية يطلق عليه ورقة عمل يتخذ في الشكل التالي:

[1] المعيار المحاسبي الدولي (27)، **مرجع سابق**، الفقرة 14، ص: 6.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية** ، العدد 77، الصادر بتاريخ 08 ديسمبر1999، قانون 99-05، المادة 01، ص:11.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سابق**، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص:427.

[4] خليل عواد أبو حشيش، **مرجع سابق**، ص ص:83، 84.

الجدول رقم (1-2): يوضح ورقة العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة.

البيان	شركة القابضة	شركة التابعة	التسويات		المبالغ المجمعة
			المدين	الدائن	
مجموع التسويات					

المصدر: خليل عواد أبو حشيش، "**المحاسبة المتقدمة**"، دار وائل للنشر، عمان،2009، ص:83.

- استبعاد الحسابات المزدوجة (الحسابات المتقابلة) من القوائم المالية للمجموعة، بمعنى يتم:[1]
- استبعاد بند الاستثمارات في الشركة التابعة من جانب أصول الشركة القابضة؛
- مقابل حقوق المساهمين من قائمة المركز المالي للشركة التابعة؛
- تسوية وإظهار الفروق بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة بحيث تظهر تلك الأصول والالتزامات في القوائم المالية الموحدة بقيمتها العادلة، إذا وجد إختلاف 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 قيم الأصول والالتزامات بالفروق لتظهر في عمود الأرقام المجمعة بالقيم العادلة.

وبما يفيد أن ما يظهر في عمود الأرقام المجمعة لكل بند من بنود قائمة المركز المالي يمثل مجموع كل من القيم الدفترية للبند لدى الشركة القابضة والقيم العادلة لنفس البند لدى الشركة التابعة، أما الشهرة الموجبة فتظهر قيمتها بالطرف المدين من عمود التسويات ليتم الإفصاح عنها في الأرقام الموحدة ببند مستقل.

أما الشهرة السالبة فيتم الاعتراف بها كدخل في بيان الدخل الموحد في الفترة التي حدثت فيها عملية التملك.

- إذا لم تمتلك الشركة القابضة كامل صافي أصول الشركة التابعة فهذا يعني أن هناك فئتين تشتركان في امتلاك الشركة التابعة هما الشركة القابضة وأقلية المساهمين وبالتالي لابد من إظهار حقوق الأقلية؛

[1] خليل عواد أبو حشيش، **مرجع سابق**، ص: 84.

- جمع العناصر المتشابهة من أصول ومطلوبات الشركتين المندمجتين، وبما يفيد أن ناتج القوائم المالية الموحدة سوف يختلف عن ناتج جمع القوائم المالية المستقلة للشركات المندمجة بسبب ما تم استبعاده.

4- عرض القوائم المالية المجمعة

تعرض القوائم المالية المجمعة العناصر الأساسية حيث يقدم من خلالها حوصلة نشاط المجمع في شكل وثائق شاملة في نهاية كل دورة محاسبية.

4-1 عناصر القوائم المالية وأهم مستعمليها: قد نصت المادة 29 قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على:

"ضرورة ان توفر كل هذه القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة السنة الحالية مع السنة السابقة ".[1]

ويمكن الاشارة إلى ان القوائم المالية المجمعة لا تختلف عن القوائم المالية الفردية إلا في محتواها الذي يجب أن يعبر عن نتائج نشاط المجمع ككل بالإضافة إلى تقديم بعض البيانات والمعلومات الخاصة بعملية التوحيد المحاسبي وهذا طبقا لنص المادة 732 مكرر 4 من الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 التي تشير "أن الحسابات المدمجة تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد التقييم والمراقبة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية ".[2]

وأهم مستعملي هذه القوائم المالية هم:[3]

- المستثمرون؛
- المسيرون والهيآت الادارية؛
- المقرضون؛
- إدارة الضرائب؛
- شركاء آخرون؛
- زبائن؛
- موردون؛
- أجراء وآخرون.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر2007، قانون 07-11، المادة 29، ص:5.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 77، 1996، قانون 96 -27، المادة 732مكرر 4، ص: 7.

[3] حكيمة مناعي، "**تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2016، ص:184.

4-2 محتوي القوائم المالية المجمعة:

يخضع عرض وتقديم القوائم المالية إلى المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS01) غير أن هناك بعض البنود التي تخص مكونات القوائم المالية المجمعة فقط تتمثل في:

4-2-1 الميزانية المجمعة: فهي تصنف عناصر الأصول والخصوم وتحتوي على عمودين الأول للسنة الجارية والثاني للسنة السابقة فيحتوي على الأرصدة فقط.

وهناك مجموعة من المشاكل عند إعداد الميزانية المجمعة أهمها:[1]

4-2-1-1 ضرورة التوحيد أو التنسيق بين الأنظمة المحاسبية لشركات المجموعة: فما دام أن مفردات أصول وخصوم شركات المجموعة سوف تحتويها ميزانية واحدة، فلابد أن تكون المبادئ المحاسبية المستخدمة في الوصول إلى هذه الأرقام موحدة وإلا سوف نصل إلى الوضع الذي نجد فيه أن كل مفردة من مفردات الميزانية عبارة عن خليط من أرقام غير متجانسة.

لكي يكون هناك أساس سليم لإعداد هذه الميزانية، يجب على شركات المجموعة أن تتفق على ما يلي:

- تاريخ بداية ونهاية السنة المالية لكل من شركة من هذه الشركات؛
- تبويب الحسابات، ومدلول كل حساب من هذه الحسابات، توحيد مسميات الحسابات، والاتفاق على العناصر التي يحتويها كل حساب من الحسابات المتعلقة بالنتيجة، وكل حساب من الحسابات المتعلقة بالمركز المالي؛
- توحيد أساس تقويم المخزون السلعي؛
- الاتفاق على السياسات المتعلقة بمختلف الاحتياطات والمخصصات.

بدون مثل هذا أو التنسيق، فإن عملية إعداد الميزانية الموحدة سوف تكون عملية شاقة، تتطلب إجراء العديد من التسويات للوصول إلى أرقام موحدة مبنية على مبادئ محاسبية واحدة ومنسجمة.

وعليه تتمثل أهم البنود التي تخص قائمة الميزانية المدمجة فيما يلي:[2]

4-2-1-2حقوق الأقلية: عبارة عن الجزء من صافي الدخل ومن صافي موجودات الشركة التابعة والتي تخص حقوق غير مملوكة مباشرة أو غير مباشرة من جانب الشركة القابضة في شركاتها التابعة، ويجب أن تعرض حصص الأقلية في البيان الموحد للمركز المالي ضمن صافي الأصول /حقوق الملكية، بشكل منفصل عن صافي الأصول/حقوق الملكية للشركة المسيطرة.

---

[1] عمر حسنين، "**محاسبة الشركات بين النظرية والممارسة العملية**"، دار الجامعات المصرية للنشر، الإسكندرية، 1999، ص ص:615،616.

[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** "، ج 1، نيويورك، 2008، ص: 194.نقلا عن الموقع: http://www.ascajordan.org تاريخ الإطلاع: 2019/10/12

كما ينبغي الإفصاح أيضا عن حصص الأقلية في فائض أو عجز الشركة الاقتصادية بشكل منفصل.

5 – **الاحتياطات المجمعة**: حسب المادة 08 من القرار 99-05 المؤرخ في 1999/10/09 المحدد لكيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع:

"تعرض في الميزانية بصفة مستقلة عن باقي عناصر الأموال الخاصة للمجمع وتتضمن النتائج غير الموزعة للشركة القابضة وحصة الشركة القابضة في النتائج غير الموزعة للشركات المدمجة منذ تاريخ تحصيلها أو إنشائها أو تجميعها الأول".[1]

6 – **حساب النتائج**: هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة، وحسب المادة 230 مكرر 2، قانون 08-156، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها:

"يقدم حساب النتائج المجمع حصة المؤسسات المشاركة والمشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية وحصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية".[2]

7 – **جدول سيولة الخزينة**: تتضمن هذه القائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والأنشطة التمويلية، ويمكن عرضها بطريقتين إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير المباشرة، والهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم قدرة المؤسسة على توليد السيولة وشبه السيولة وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه التدفقات المالية.[3]

8 – **ملحق الكشوف المالية**: يبين ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، وإفصاحات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية، وحسب المادة 260-1 قانون 08-156 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحاسبات وقواعد سيرها:

"يضم ملحق الكشوف المالية للمجمع المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم والمعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها، طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات".[4]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 87، 1999، قانون99-05، المادة 08، ص: 13.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، الصادرة في 26 يوليو 2008، قانون08 -156، المادة 230 مكرر 2، ص: 24.

[3] محمد مطر، "**نظرية المحاسبة**"، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2006، ص: 262.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، الصادرة في 2008/07/26، قانون 08-156، المادة 260 مكرر 1، ص:27.

المبحث الثالث: الإجراءات العملية والمعالجة المحاسبية لمجمع الشركات

إن عملية تجميع المعطيات تتم على مستوى الشركة القابضة (الأم) كما يمكن أن تشترك فيها كل المؤسسات التابعة المعنية بالتجميع كما أنه توجد ثلاثة طرق أساسية للتجميع حيث يتحدد اختيار طريقة التجميع المطبقة في أي مجمع على أساس تبعية كل شركة للشركة الأم. كما أنه ومن خلال مبحثنا هذا سنتطرق ونبين كيفية المعالجة المحاسبية لمجمع الشركات.

المطلب الأول: مبادئ وطرق التجميع

إن عملية تجميع المعطيات تتم على مستوى الشركة القابضة (الأم) كما يمكن أن تشترك فيها كل المؤسسات التابعة المعنية بالتجميع كما أنه توجد ثلاثة طرق أساسية للتجميع حيث يتحدد اختيار طريقة التجميع المطبقة في أي مجمع على أساس تبعية كل شركة للشركة الأم.

أولاً: مبدأ وطريقة التكامل الشامل

1- مبدأ التكامل الشامل

في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تطبق رقابة مطلقة على شركات أخرى تابعة، تلجأ في هذه الحالة إلى تطبيق أسلوب التكامل الشامل وذلك وفق خطوات منهجية لا بد من الوقوف عليها إلى أن نصل إلى إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات نتائج المجمع وهي:[1]

1-1- الجمع: وهي أول خطوة تتم ضمن هذه العملية وفيها يتم وضع حسابات الشركة الأم وحسابات الشركات قيد التجميع، فهذه الخطوة تعد أساسية وبسيطة في حد ذاتها، في إطار التكامل الشامل يتم الجمع بنسبة 100 بالمائة بالنسبة لكل من عناصر الميزانية (الأصول والخصوم)، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وهذا يخص كل الهيآت التي تنتمي إلى محيط التجميع.

1-2- الإقصاء: وهي الخطوة الثانية التي تلي عملية الجمع، بحيث يتم فيها إقصاء الحسابات الداخلية، المتبادلة مثل تلك المتعلقة بالإهتلاكات، المخالفات، والحسابات الأخرى كالديون والحقوق الأخرى والتكاليف بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع خاصة بالأرباح.

1-3- التسجيل: تسجل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي يتم إقصاؤها.

1-4- توزيع الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة: وفيها يتم الفصل بين الأموال للشركة المجمع (الأم) والشركات المجمعة، بمعنى تحديد الفوائد للمجمع وفوائد الشركات التابعة وتحديد فرق التجميع الأولي،

[1]BERTIN ELISABETH ET AUTRES, **COMPTABIIITE & AUDIT**, BERTI EDITIONS, ALGER, 2013, P:206.

وتحديد الاحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة.

1-5- إعداد الحسابات المجمعة: وذلك عن طريق إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات نتائج المجمع، والقوائم الأخرى كجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال.[1]

2- طريقة التكامل الشامل

"تعتمد طريقة التكامل الشامل على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة، محل حسابات الميزانية ونتائج الشركات المجمعة المعنية لإعداد ميزانية واحدة وجدول حسابات نتائج واحد".[2]

طريقة التكامل الشامل تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة الاستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية، ونتيجة مجموعة الشركات وكأنها تمثل كياناً واحداً.[3]

وتهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج إلى حسابات الشركة المجمع (الشركة الأم)، فهي بذلك تمثل جميع الهيآت التي لها شخصيات معنوية في شخصية اقتصادية موحدة.[4]

ثانيا: مبدأ وطريقة التكامل النسبي

1- مبدأ التكامل النسبي

مبدأ أسلوب التكامل النسبي لا يختلف كثيراً على مبدأ التكامل الشامل إلا في بعض النقاط التي تخص نسبة فوائد الأقلية التي يتم إقصاؤها تماماً، ويمكن تلخيص هذا الأسلوب فيما يلي:[5]

1-1- الإدماج: بحيث يتم الإدماج في حسابات الشركة المجمعة حصص من الأصول والديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، بمعنى أن الحسابات التي تم إدماجها تكون معبرة عن فوائد المؤسسة المالكة لسندات المساهمة، وذلك بعد القيام بمعالجات تخص إقصاء العمليات الداخلية للمجمع.

1-2- الإقصاء: فيها يتم إقصاء المساهمات المتعلقة بالشركة الأم في الشركات التابعة من الميزانية المجمعة.

2- طريقة التكامل النسبي

يطبق أسلوب التكامل النسبي على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم، وهذه

---

[1] BERTIN ELISABETH ET AUTRRS, **op.cit**., P:207

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 87، الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر 1999، القانون 99-05، ص:11.

[3] Friedrich Micheline et autres, financement trésorerie, financement externe,financement propre, consolidation corrigé, Edition Foucher, Vomves, 2006, P 143.

[4] Maeso Robert, comparabilité approfondie en 32 fiches, 3eme Edition domod, Paris, 2013, P: 144.

[5] BERTIN ELISABETH ET AUTRS, **op.cit**., P:144.

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 للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقاً لقواعد التجميع.[1]

كما أن أسلوب التكامل النسبي يستثني على الفائدة خارج المجمع، بحيث يتم إظهار حسابات الأصول والخصوم التي تخص المجمع فقط، بمعنى أنها تستحوذ مباشرة على جزء من أصول الشركات التابعة وجزء من خصومها.[2]

ثالثا: مبدأ وطريقة المعادلة

1- مبدأ طريقة المعادلة

إن هذه الطريقة تعتبر عملية استبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع تكافئها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع. ومن خلال هذا الأسلوب يتم إحلال القيمة المحاسبية الصافية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم محل رأس المال الخاص مضافاً إليه نتيجة الدورة، ويمكن الإشارة إلى ما يلي:[3]

- بالنسبة إلى الميزانية المجمعة يجب إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة المضاف إليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد التجميع؛
- بالنسبة إلى جدول حسابات نتائج المجمع يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات؛
- إهمال كل ما يتعلق بالشركة الفرع فيما يخص أصول الفرع وديونه.

2- مفهوم طريقة المعادلة

طريقة المعادلة أو الوضع في التكافؤ، تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيراً ملحوظاً، فهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها والتي هي عبارة عن سندات المساهمة للشركات الفرع والتي لابد أن تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع.[4]

يطبق هذا الأسلوب على الشركات التي يمارس عليها نوعاً من السيطرة، وهذه الأخيرة تعرف من خلال التدخل المباشر أو غير المباشر في السياسة المالية والتسيير والإستراتيجية، كما أنه من خلال هذا الأسلوب يمكن

[1] OBERT Robert, **comptabilité et audit manuel et application** ,3eme Edition, domod Paris, 2010,P:225.
[2] Maeso Robert, **op.cit**., P:144.
[3] Bertin Elisabeth et autres, **op.cit**., PP: 212,213.
[4] Maeso Robert, **op.cit**, P:145.

تحديد نسبة الرقابة أو بالأحرى المجال الذي تؤول إليه الشركات التي تخضع لتأثير ملحوظ، سيما أن هذا الأسلوب المتمثل في طريقة المعادلة يتحدد في حالة ما إذا كانت نسبة الرقابة لا تتعدى 20 % من حقوق التصويت.[1]

المطلب الثاني: الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي

إن المؤسسات نطاق التوحيد يمكن أن تتباين إما في شكلها القانوني أو في قطاع نشاطها أو في النظام المحاسبي المطبق فإن ذلك يستلزم إعادة معالجة قوائمها المالية. كما أن عملية إعادة المعالجة للقوائم المالية لكل مؤسسة، وإعداد القوائم المالية المجمعة يجب أن تنبني على الأسس العامة والقواعد المحددة لإعداد والقوائم المالية المبينة في النظام المحاسبي المالي.

أولاً: مراحل العمليات ما قبل التجميع

1- مرحلة تقديم الميزانيات الفردية وجدول حسابات النتائج:[2]

تتمثل المرحلة الأولى في إجراءات الحصول على الميزانيات وحسابات النتائج للكيانات الداخلة في محيط التجميع، وضمن التجميع وعلى مستوى المجمع هناك عدة تقنيات والتي تسمح بتحقيق هذه المرحلة في البداية يتم فتح ملف وذلك باستعمال برامج ثم القيام باستحضار مراكز الميزانية وحسابات النتائج وذلك عن طريق مخطط محاسبي للتجميع ومن أهم مراكز التجميع والنتائج التي يجب استحداثها:

- احتياطات المجمع؛
- النتيجة المجمعة؛
- حقوق الأقلية خارج المجمع؛
- فارق الإقتناء؛
- السندات المعادلة؛
- ضرائب مؤجلة أصول؛
- ضرائب مؤجلة خصوم؛
- فائض وناقص القيمة لسندات المعادلة؛
- مخصصات الإهتلاكات والمؤونات؛
- النتيجة وفوائد الأقلية.

[1] Maeso Robert, **op.cit**, P:225.
[2] Memonto Expert**, comptes consolides**, Edition Francis Lefebvre, 2013, P:135.

يهدف التجميع إلى تقديم القيمة الاقتصادية للمجمع ولهذا يهتم بمجمع الحسابات السنوية الفردية والاجتماعية للكيانات الداخلة ضمن نطاق التجميع.[1]

2- مرحلة تجانس المعطيات

إن التجانس شرط أساسي يجب تحقيقه بحيث يسمح بمجانسة الأساليب وطرق التقييم ومطابقتها، مما يجعل البيانات المالية تعبر عن صورة واضحة ودقيقة للمجمع.

تعد مرحلة التجانس أولى الخطوات التي ينبغي مراعاتها، فلإعطاء صورة حقيقية وواضحة للحسابات المجمعة يجب تحقيق شرط 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، فإذا أخذنا مثلاً أي مجمع شركات يتكون من مجموعة شركات أخرى تابعة قد يتعدى مداها القطر الداخلي للإقليم. فكل شركة نجدها تخضع للمبادئ العامة والأحكام الخاصة بتلك الدولة، وفي هذه الحالة تختلف الأساليب وطرق التقييم المحاسبية من دولة لأخرى، نفس الشيء بالنسبة للشكل القانوني للشركات التي تنتمي للمجمع.[2]

ولإعداد القوائم المالية المجمعة يستدعي ما يلي:

2-1- تاريخ إقفال القوائم المالية:

إن القوائم المالية الفردية لمؤسسات نطاق التجميع والقوائم المالية المجمعة يجب أن يكون لها نفس تاريخ الإقفال وفي حالة وجود اختلاف بين تاريخ الإقفال للشركة الأم وقوائم الشركة التابعة فإن هذه الأخيرة تعد قوائم مالية إضافية خاصة لإعداد القوائم المالية المجمعة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة.[3]

2-2- توحيد طرق التقييم والعرض:

إن استعمال طرق محاسبية موحدة بين كل مؤسسات نطاق التجميع هي من متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الذي قد اعتمد نفس التعريف للطرق المحاسبية إلا أن تغييرها لا يتم إذا كان مفروضاً في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية وبعد موافقة الهيئة المديرة المؤهلة.[4]

وعند تطبيق مبدأ توحيد طرق التقييم نلاحظ ما يلي:[5]

---

[1] Marcier Stéphane, **la consolidation**, 3eme Edition, l'Edition Professionnelle, Belgique, 2013, P:35.
[2] Jean-Michel palau, **manuel de consolidation groupe revue fiduciaire**, 2003, PP: 80.81.
[3] Memento Expert, **op.cit**, P:299.
[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 25نوفمبر 2007، **القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المادة 39، ص: 06.
[5] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قرار وزير المالية بتاريخ 26 يوليو2008**، المادة 138-3 و138-4.

- طبق هذا المبدأ على كل مؤسسات نطاق التجميع، شركات تابعة، شقيقة أو مشتركة؛
- يجب تطبيقه مهما كان الموقع الجغرافي للمؤسسة الموحدة؛
- يطبق في كل مرة تكون المعاملات أو الأحداث متشابهة وفي نفس الظروف؛
- يطبق فقط على الطرق المحاسبية وليس التقديرات.

2-3- تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية:

النظام المحاسبي المالي حدد كيفية تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية التي هي في شكل فروع فقط، غير أنه أضاف إمكانية اعتماد سعر الصرف متوسط أو مقرب في حالة تحويل الإيرادات والمصاريف.[1]

ثانيا: سيرورة عملية التجميع

تهدف عملية التجميع المحاسبي إلى عرض الصورة الصادقة والوفية للوضعية المالية ونتائج المؤسسات المكونة للمجمع وكأنها لوحدة اقتصادية واحدة.[2]

باعتبار أن المؤسسات نطاق التوحيد يمكن أن تتباين إما في شكلها القانوني أو في قطاع نشاطها أو في النظام المحاسبي المطبق، فإن ذلك يستلزم إعادة معالجة قوائمها المالية.

تتلخص سيرورة عملية التجميع في المراحل التالية:

- تقديم الميزانيات وحسابات النتائج؛
- تجانس المعطيات؛
- المعالجات المحاسبية؛
- استبعاد العمليات الداخلية للمجمع؛
- معالجة فارق الإدماج الأولي؛
- استبعاد سندات المساهمة؛
- تحديد حقوق الأغلبية والأقلية؛
- إعداد الوثائق المدمجة.

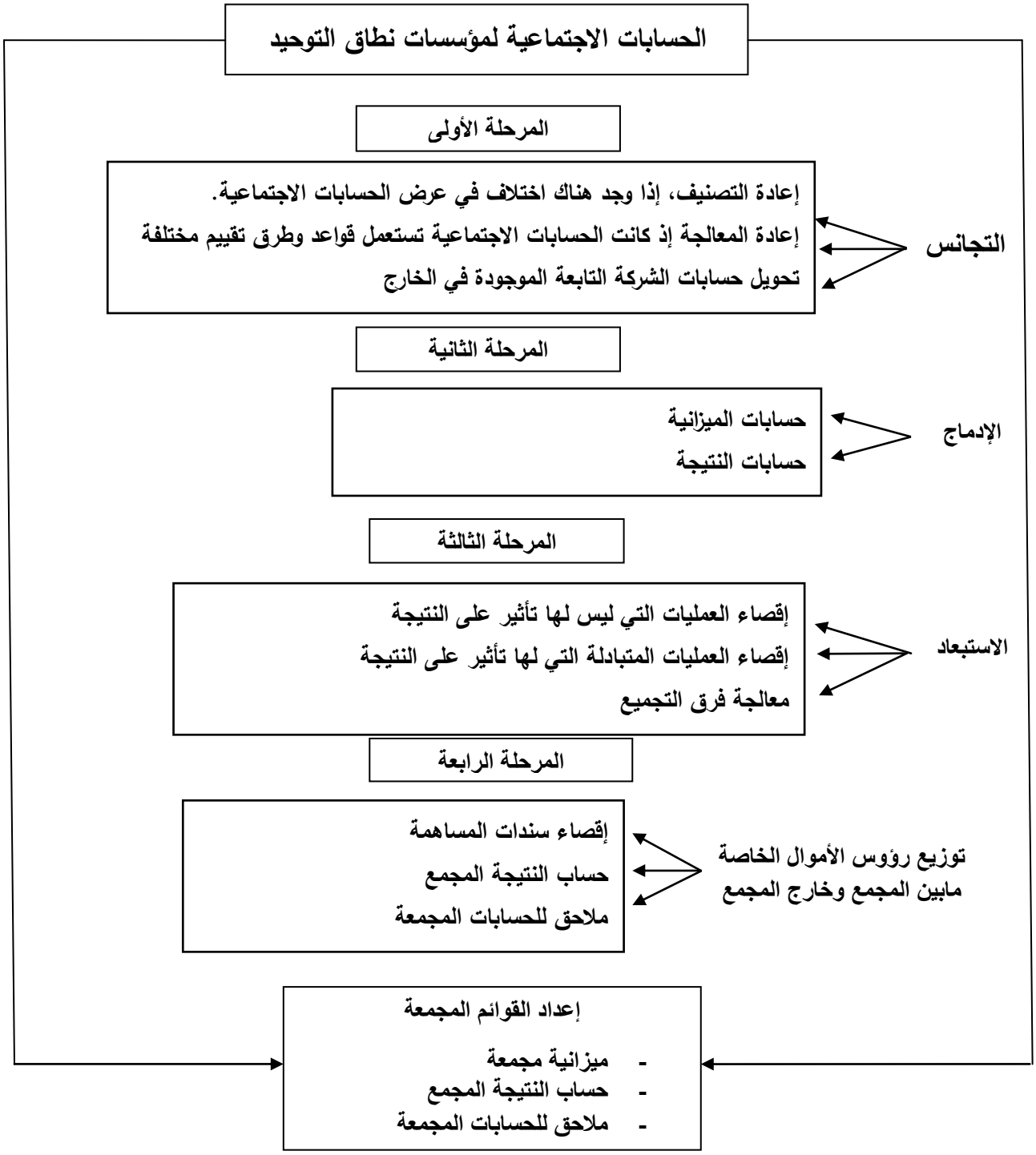
عملية إعادة المعالجة للقوائم المالية لكل مؤسسة، وإعداد القوائم المالية المجمعة يجب أن تبنى على الأسس

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قرار وزير المالية بتاريخ 26 يوليو 2008**، المادة 132-8.

[2] Ben Aibouche Mohammed cid, **Comparabilité des Société**, Tome2, Office des publications universitaires, ben-aknoun, Alger, 2013, P:79.

العامة والقواعد المحددة لإعداد القوائم المالية المبنية في الإطار المفاهيمي للنظام (الخصائص النوعية للمعلومات، الفرضيات والمبادئ المحاسبية،.... إلخ).[1] والتي يمكن ترجمتها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-7): يوضح الإجراءات الخاصة بعملية التجميع



Source: Jean Montier et Gilles scognamiglio، **Techniques de consolidation économie**، 1995، P:91.

[1]Jean Montier et Gilles scognamiglio, **Techniques de consolidation économie**, 1995, P:91.

ثالثا: التغير في نسبة المصلحة ومحيط التجميع

1- أسباب التغير في محيط التجميع

يمكن تلخيص ذلك في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1-3): يوضح الأصناف الأساسية للعمليات المعنية

الحالات	العمليات
الحيازة	شراء أسهم خارج المجمع اكتتاب زيادة في رأس المال مساهمة جزئية في أصول أو اندماج التزامات قابلة للتحويل أو التغيير
التنازل	بيع أسهم خارج المجمع مساهمة جزئية في أصول أو اندماج انخفاض نسبة المراقبة بعد الاندماج تصفية المؤسسة المجمعة
التغير في نسبة المصلحة	الحيازة على أسهم إضافية رفع رأس المال غير المكتتب من طرف المجمع تنازل جزئي عن الأسهم تغير نسبة الفائدة

Source: Efftain Richard، **les comptes de groupe**، edition l'harmarttan، France، 2010، P:97.

تكون دخول المؤسسة في محيط التجميع فعلياً: [1]

- إما بتاريخ حيازة أسهم المؤسسة داخلة في التجميع؛
- أو تاريخ مباشرة المراقبة أو التأثير الملحوظ إذا حدثت الحيازة أكثر من مرة؛
- كما يكون أيضاً تبعاً للتاريخ المحدد في العقد إذا كان هذا الأخير ينص على نقل المراقبة إلى تاريخ آخر مختلف عن تاريخ نقل الأسهم، وتخرج المؤسسة من محيط التجميع في تاريخ انقضاء المراقبة أو التأثير الملحوظ.

[1] Efftain Richard, **op.cit**, P:98.

2- نتائج التغير في محيط التجميع

2-1- الدخول في محيط التجميع

هو أول حالة تغير في المحيط والتي يتم الأخذ بها عند تحديد فارق الإدماج الأولي.[1]

2-2- الرفع في رأس المال:

في حالة عدم وجود عملية اكتتاب تحلل العملية على أنها تنازل جزئي عن الأسهم مع الأخذ بعين الاعتبار فائض أو ناقص القيمة عند التنازل، وفي حالة الرفع في رأس المال مع المحافظة على نسبة المصلحة الداخلية السابقة فلن يكون هناك فارق اقتناء يمكن معاينته.[2]

2-3- التنازلات الداخلية للسندات المدمجة داخل المجمع:

تتم المعالجة هنا بهدف أخذ السندات بقيمتها التاريخية مع الفرق الأولي مع إلغاء نقص أو فائض القيمة عند التنازل.[3]

2-4- التنازلات الداخلية للسندات المدمجة خارج المجمع:

نأخذ بعين الاعتبار حالتين هما:[4]

- التنازل التام والذي ينجر عنه الخروج من التجميع، وفي هذه الحالة تستبعد النتيجة المجمعة من حسابات التسيير للكيان المتنازل عنه إلى تاريخ خروجه من المحيط؛
- التنازل الجزئي ويفسر على أنه تنازل جزئي يتم توقعه على أساس نسبة المراقبة قبل وبعد العملية.

[1] Efftain Richard, **op.cit**, P:98
[2] OBERT Robert, comptabilité et audit manuel et application, **op.cit**,P:344.
[3] Jean-Michel Plou, **op.cit**., P:507.
[4] Robert Fusion Obert, consolidation en 25 fichier, **op.cit**., P:137.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية في مجمع الشركات

أولا: المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي:

جاء النظام المحاسبي المالي في موضوع شركات المجمع والشركات التابعة بفكرة واضحة حيث خصص لها مجموعة من الحسابات وهي: ح/17، ح /18، ح /266، ح /451 وهو ما سنتطرق اليه من خلال مطلبنا هذا.

1- معالجة الديون والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات

1- 1 معالجة الديون المرتبطة بالمساهمات (ح/17):[1]

وتتمثل في الديون الناتجة بين المؤسسات الشريكة من نفس المجموعة أو غيرها حيث يميز هذا الحساب:

- الديون المرتبطة بمساهمات المجمع الفروع أو المؤسسات المشاركة؛
- الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع.

يتفرع هذا الحساب حسب النظام المحاسبي المالي إلى:

1-1-1 حساب الديون المرتبطة بمساهمة المجمع(ح/171): يسجل الحساب الديون التي تنشأ بين المؤسسة الأم وفروعها أو الفروع فيما بينها من نفس الشركة الأم والهدف منها توضيح أنها من نفس المجمع هو تسهيل عملية إلغاء الديون عند إعداد القوائم المالية المجمعة.

1-1-2 حساب الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع (ح/172): تمثل الاقتراضات السندية القابلة للتحويل والقروض التي لها صفة التحويل إلى أوراق مالية أخرى بعد فترة من الإصدار أحيانا بسبب الاقتراضات المالية المفاجئة.

1-1-3 حساب الديون الأخرى المرتبطة بالمساهمات(ح/174): يسجل هذا الحساب الديون الأخرى بين شركتين أو أكثر مرتبطة فيما بينها بنوع أخر من الشركة التي لم تذكر في الحسابات السابقة.

يكون التسجيل المحاسبي عند القبض والإرجاع كما يلي:[2]

أ- عند القبض: تقوم بالتسجيل المحاسبي الآتي:

[1] لخضر علاوي،"**المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF**"، دار النشر Pages Bleus، 2014 ، الجزائر، ص ص:296،295 .

[2] Manuel le comptabilité général- Sonatrach-JANVIER2010, P,P,P: 99,102,106.

512		من ح/ البنك	xxx	
	17x	إلى ح/ الديون المرتبطة بالمساهمات		xxx

ب–عند الإرجاع (السداد): يكون أمام القيد العكسي للقيد السابق:

17×		من ح/ الديون المرتبطة بالمساهمات	xxx	
	512	إلى ح/ البنك		xxx

1–2 حساب الديون المرفقة بالمشاريع المشتركة(ح/173): أحيانا تكون بعض الشركات مرتبطة عبر علاقة مساهمة ولكن ليس من نفس المجموعة، لنفرض أن الشركات **(أ/ب/ج)** من فروع الشركة **(د)** والشركة **(س/ص)** من فروع الشركة **(ع)**، ومنه الديون التي تنشأ بين الشركتين **(ب/ص)** هي ديون مرتبطة بمساهمات خارج المجمع.[1]

يكون التسجيل المحاسبي الآتي عند القبض والإرجاع كما يلي:[2]

أ–عند القبض: نكون أمام القيد المحاسبي التالي:

458		من ح/ شركاء العمليات التي تمت بالاشتراك مع أو في المجمع	xxx	
	173	إلى ح/ ديون مرتبطة بشركات في شكل المساهمة		xxx

ب–عند السداد أ والإرجاع: نكون أمام القيد العكسي:

173		من ح/ديون مرتبطة شركات في شكل مساهمة	xxx	
	458	إلى ح/ شركاء العمليات التي تمت بالاشتراك مع أو في المجمع		xxx

2– معالجة الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات(ح/266) :

هي المعاملات التي تتم داخل الشركات من نفس المجموعة حيث تربطها علاقة تساهمية، كالمعاملات المتمثلة في شراء السندات من فرع داخل المجموعة أو مختلف معاملات الإقراض التي تتم داخل هده المجموعة. [3]

[1] لخضر علاوي، **مرجع سابق**، ص ص: 295،296.

[2] Manuel le comptabilité général, **op.cit**, P: 104.

[3] لخضر علاوي، **مرجع سابق**، ص: 232.

[4] Manuel le comptabilité général, **op.cit**, P:213.

لا توجد عملية إغلاق مرتبطة مباشرة بحساب الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع (باستثناء في حالة التغير في العملات الأجنبية للمطالبات الخاصة بالشركات الأجنبية) ومع ذلك في حالة فقدان القيمة (الخسارة) ينبغي التحقق من خلال حساب خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات والديون (الذمم) المرتبطة بالمساهمات.[4]

2-1- المعالجة المحاسبية الأولية: يكون التسجيل المحاسبي كما يلي: [1]

266		من ح/ الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع	xxx	
	512	إلى ح/ البنك		xxx

2-2- المعالجة المحاسبية عند الإقفال: هنا نقف أمام مجموعة من الوضعيات وهي:[2]

أ- في حالة زيادة قيمة الحقوق ولا تؤدي إلى زيادة في قيمة الأوراق المالية لا نقوم بأي تسجيل محاسبي.

ب- في حالة نقص قيمة الحقوق يكون التسجيل المحاسبي لتدني القيمة كما يلي:

686		من ح/ مخصصات إهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة –العناصر المالية	xxx	
	2966	الى ح/تدني قيمة الحقوق المرتبطة بالمساهمات في المجمع		xxx

ج – في حالة الاسترجاع في تدني القيمة يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

2966		من ح/ تدني قيمة الحقوق المرتبطة بالمساهمات في الجمع	xxx	
	786	الى ح/استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات		xxx

د- في حالة تغير في العملة الأجنبية للمدينين للشركات الأجنبية مع توفر شروط السداد تكون أحكام القيود المحاسبية الآتية:

- **في حالة الربح في الصرف:** نكون أمام القيد المحاسبي التالي:

266		من حـ/ الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع	xxx	
	766	إلى ح/أرباح الصرف		xxx

[1] Ibid, P: 213.
[2] Manuel le comptabilité général, **op.cit**, P:213.

في حالة الخسارة في الصرف: يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

666		**من ح/خسائر الصرف**	**xxx**	
	266	**إلى ح/الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع**		**xxx**

هـ - في حالة تغير في العملة الأجنبية للمدينين للشركات الأجنبية دون توفر شروط السداد تكون أمام التسجيلات المحاسبية التالية:[1]

- **في حالة الربح :**

266		**من ح/الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع**	**xxx**	
	104	**إلى ح/ فارق التقييم**		**xxx**

- **في حالة الخسارة:**

104		من حـ/ فارق التقييم	xxx	
	266	إلى حـ/الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع		xxx

و– في حالة التنازل على الأصول المالية: نقوم بالتسجيلات المحاسبية التالية:[2]

- **في حالة الربح (فائض القيمة):**

512		من حـ/البنك	xxx	
2966		حـ/تدني قيمة الحقوق المرتبطة بالمساهمات في المجمع	xxx	
	266	**إلى ح/ الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع**		**xxx**
	767	**إلى ح/أرباح صافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية**		**xxx**

[1] Ibid,P:214
[2] Manuel le comptabilité général, **op.cit**, P:213

– في حالة الخسارة (نقص القيمة):

512		من ح/البنك	xxx	
2966		ح/تدني قيمة الحقوق المرتبطة بالمساهمات في المجمع	xxx	
667		ح/خسائر صافية عن التنازل عن أصول مالية	xxx	
	266	إلى ح/الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع		xxx

ي– الفوائد المستحقة:

- **عند إقفال السنة N:**[1]

الفوائد المستحقة غير المسددة على الحسابات المدينة المتعلقة بالحسابات الدائنة يتم تسجيلها كإيرادات مالية عن طريق خصمها من الحساب فوائد مستحقة الخاصة بالحقوق المرتبطة بالمساهمات في المجمع ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

2668		من ح / فوائد المستحقة على الحقوق المرتبطة بالمساهمات بالجمع	xxx	
	763	إلى ح/عائدات الحسابات الدائنة		xxx

- **في العام الموالي:N+1**

سيتم إلغاء حساب فوائد مستحقة على الحقوق المرتبطة بالمساهمات في المجمع عندما تكون هذه الفوائد المستحقة تتحقق في الدورة المقبلة.

512		من حـ/البنك	xxx	
	2668	إلى ح/فوائد مستحقة على الحقوق المرتبطة بالمساهمات بالجمع جزء دورةn		xxx
	763	ح/عائدات الحسابات (جزء دورةn+1)		xxx

3– معالجة حسابات الارتباط وعمليات المجمع

3–1 معالجة حساب الارتباط

يوضع هذا الحساب لكي يستقبل خلال السنة المالية العمليات التي تتم بين المؤسسات (أي الوحدات) ويجب ترصيده عند إقفال السنة المالية من هذا التعريف نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يبين الحسابات الفرعية لهذا الحساب ولا قواعد تسجيل التنازلات ما بين الوحدات ولا كيفية تقييم هذه التنازلات.[2]

[1] Ibid,P:216

[2] عبد الرحمان عطية، "**المحاسبة المعمقة وفق SCF**"، الطبعة الثانية، 2014، الجزائر، ص: 233.

3-2 المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركة المشترية:

4X-3X-2X		من ح/الأصل المعني	xxx	
	18	إلى ح/الإرتباط في شكل مساهمة		xxx

3-3 المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركة البائعة:

18		من ح/الإرتباط في شكل مساهمة	xxx	
	4x-3x-2x	إلى ح/أأصل معني		xxx

وإذا افترضنا مثلا أنه استثمار بين شركة وشركة أخرى داخل المجمع فانه يجب الأخذ بعين الاعتبار حساب الأصل وكل الحسابات المرتبطة به (الإهتلاكات) هذا بالنسبة للشركة المتنازلة، أما بالنسبة للشركة المقتنية تستلم الاستثمار كأنه أصل جديد[1].

يكون التسجيل المحاسبي كالآتي في الشركتين:[2]

3-4 المعالجة المحاسبة للشركة المقتنية:

2x		من ح/التثبيت المعنى	xxx	
	18	إلى ح/حساب الإرتباط في شكل مساهمة		xxx

3-5 المعالجة المحاسبية للشركة المتنازلة:

أما إذا كان تحويل السلع والمنتجات فيكون التسجيل المحاسبي كما يلي: [3]

أ-المعالجة المحاسبية للشركة المشترية:

38x		من ح/ مشتريات مخزون	xxx	
	18	إلى ح/ حساب الإرتباط في شكل المساهمة		xxx
3x		من ح/ المخزون المعني	xxx	
	38x	إلى ح/ مشتريات مخزون		xxx

[1] Manuel le comptabilité général ,**op.cit**,P:176. .

[2] عبد الرحمان عطية، **مرجع سابق**، ص: 15.

[3] **نفس المرجع**، نفس الصفحة.

ب- المعالجة المحاسبية للشركة البائعة:

60x		من حـ/ إستهلاكات للمخزونات	xxx	
	3x	إلى حـ/ المخزون المعني		xxx
18		من حـ/ الإرتباط في شكل المساهمة	xxx	
	70	إلى حـ /مبيعات البضائع والمنتجات		xxx

3- 2 معالجة عملية المجمع

3-2-1 تعريف:

المجمع هو مجموعة من الكيانات لكل منها شخصية قانونية، الكيانات هي شركات مستقلة قانونا (الشركات التابعة) التي تعتمد على نفس الشركة الأم وبالتالي فإن المجموعة هي الشركة الأم وجميع الشركات التابعة التي تمارس عليها السيطرة التي تؤدي إلى الاحتفاظ المباشر أو غير المباشر بأغلبية حقوق التصويت أو السيطرة على السياسيات الاقتصادية أو المالية.[1]

3-2-2 التسجيلات المحاسبية: نكون أمام القيود المحاسبية الآتية:[2]

أ- ديون الشركة الأم نحو الشركات التابعة:

1xx إلى 6xx		من حـ/ حسابات المجموعة 1 إلى المجموعة 6.	xxx	
	451	إلى حـ/ عمليات المجمع		xxx

ب- حقوق الشركة الأم مع الشركات التابعة:

451		من حـ/ عمليات المجمع	xxx	
	1xx إلى 7xx	إلى حـ/ حسابات المجموعة 1 إلى المجموعة 7 (ماعدا المجموعة 6).		xxx

[1] Manuel de comptabilité générale, **op.cit**, P:180.
[2] Ibid, P:181

جـ- إذا كانت الفائدة ترجع إلى الشركة الأم:

451		من ح/ عمليات المجمع	xxx	
	768	إلى ح/ إيرادات مالية أخرى		xxx

د- إذا كانت الفائدة المستحقة لشركات المجمع من قبل الشركة الأم:

661		**من ح/ أعباء الفوائد**	**xxx**	
	451	**إلى ح/ عمليات المجمع**		**xxx**

هـ - إذا كانت الحسابات الجارية بالعملة الصعبة:[1]

- **حالة ربح الصرف:** عند الإقفال نكون أمام التسجيل المحاسبي الآتي:

451		من ح/ عمليات المجمع	xxx	
	766	إلى ح/ أرباح الصرف		xxx

- **في حالة خسارة الصرف:** عند الإقفال تكون أمام التسجيل المحاسبي الآتي:

666		من ح/ خسائر الصرف	xxx	
	451	إلى ح/ عمليات المجمع		xxx

4- إعادة معالجة العمليات الداخلة في تجميع وفارق الإدماج الأولي

4-1 معالجة حسابات التثبيتات

تسجل التثبيتات في الأصول بقيمتها التاريخية في حين يجب:

- الأخذ بعين الاعتبار التثبيتات المتعلقة بقرض الإيجار؛
- الأخذ بعين الاعتبار بعض المصاريف الداخلة ضمن تكلفة حيازة التثبيتات؛
- إعادة تقييم معترف بها.

[1] Manuel de comptabilité générale, **op.cit**, P:181

4-1-1 معالجة الإهتلاكات الاستثنائية:

أ- مفهومها: تلجأ المصلحة المختصة بالتجميع إلى معالجة الإهتلاكات الخاصة بالفروع عند الاقتضاء وذلك بغرض توحيد الطرق المستخدمة، وجعلها مطابقة لنظام الإهتلاك الخطي وهذا ما يسمح بتقارب الفترات لحياة الأصول الخاصة بالمجمع ككل.

ب-التسجيل المحاسبي للإهتلاكات الإستثنائية: يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

281		من ح/ إستهلاك التثبيتات العينية	xxxx	
12		ح/ النتيجة	xxxx	
	106	إلى ح/ الإحتياطات (المجمعة)		xxxx
	12	ح/ النتيجة		xxxx

ج - إعادة التقييم: يمكن أن تقوم المؤسسة الأم في الحالات التطبيقية بإعادة تقييم للحقوق المشتركة فإن المشرع يسمح بإعادة التقييم الحرة بشرط تبريرها في الملاحق، ويفترض تطبيق إعادة التقييم عند التجميع:[1]

- إعادة تقييم المبلغ الإجمالي للأصول؛
- إعادة تقييم الإهتلاكات؛
- تسجيل الفارق بين الأموال الخاصة؛
- توزيع هذا الفارق ما بين حصة المجمع وحصة خارج المجمع؛
- يدمج التأثير الجبائي في جدول تحديد النتيجة الجبائية.

4-1-2 معالجة قرض الإيجار

أ-مفهومه:

يعرف قرض الإيجار على أنه عملية تجارية ومالية منجزة بواسطة المصاريف والمؤسسات المالية أو من طرف شركة تأجير مؤهلة قانوناً ومعتمدة صراحة بهذه الصفقة مع المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين أو الأجانب، أشخاصاً طبيعيين كانوا أو معنويين تابعين للقانون العام أو الخاص، كما تنجز عملية قرض الإيجار على أساس

[1] Manuel de comptabilité générale, **op.cit**,. p70

عقد إيجار يمكن أن يتضمن حق الخيار بالشراء لصالح المستأجر. ويقع بالضرورة على أصول منقولة أو عقارية ذات استعمال مهني أو على المحلات التجارية أو المؤسسات الحرفية.[1]

ب- المعالجة المحاسبية لقرض الإيجار:[2]

من وجهة نظر المقرض:

- تسجيل هذا الإستثمار ضمن أصول الميزانية إما بالقيمة المحددة في العقد أو بقيمته الحقيقية إذا لم تحدد في العقد، ويتم إهتلاكه بحسب طبيعته؛
- إعتبار الإيجار كأنه أقساط تسديد الدين (مصاريف حالية)، وتسجل محاسبياً ضمن عناصر الخصوم؛
- تسجيل قرض ضريبي عندما يكون مخطط إهتلاك الإستثمار مختلف عن مخطط الإهتلاك المالي.

من وجهة نظر المؤجر:

- إقصاء قيمة الملك من الأصول؛
- التسجيل المحاسبي للحق؛
- إقصاء الإهتلاكات؛
- إقصاء الإيجارات المسجلة في حسابات النتائج؛
- تسجيل في حسابات النتائج إيراد البيع وتكلفته إذا كان المؤجر موزع أو مصنع للملك؛
- تسجيل الضرائب المؤجلة.

ج- التسجيل المحاسبي القروض الإيجار:[3]

- **عند المستأجر(المقرض):** نكون أمام التسجيلات المحاسبية التالية:

2x		من ح/ التثبيت المعنى	xxx	
	167	إلى ح/ ديون على عقد الإيجار التمويل		xxx
167		من ح/ ديون على عقد إيجار التمويل.	xxx	
661		ح/ أعباء فوائد الإيجار التمويل.	xxx	
	512	إلى ح/ البنك.		xxx

[1] obert robert, fusion consolidation en 25 fiches, 3eme édition dunod, Paris, 2013, P:116.
[2] Jean-Michel Palou, **op.cit**., PP:148.149.
[3] عبد الرحمان عطية، **مرجع سابق**، ص: 179.

- **عند المؤجر:** تقوم بالتسجيلات المحاسبية الآتية: [1]

274		من ح/ ديون على عقود إيجار التمويل.	xxx	
	512	إلى ح/ البنك		xxx
512		من ح/ البنك	xxx	
	274	إلى ح/ ديون على عقود إيجار التمويل.		xxx
	763	ح/ عائدات الحسابات الدائنة		xxx

4-2 معالجة المخزونات

يستوجب ذلك القيام بتعديل مخزوناتها وفقا للطريقة المتبعة من طرف المجمع

الجدول رقم (4-1): يوضح استبعاد هامش المخزون

البائع/المشتري	طريقة التكامل الشامل	طريقة التكامل النسبي	طريقة المعادلة
التكامل الشامل	استبعاد بنسبة 100 % موزعة بين المجموع وحقوق الأقلية	استبعاد بنسبة التكامل النسبي	استبعاد بنسبة طريقة المعادلة
التكامل النسبي	استبعاد بنسبة التكامل النسبي	استبعاد بالنسبة الأقل من التكامل النسبي للمؤسستين	استبعاد بنسبة حاصل ضرب النسبتين
المعادلة	استبعاد بنسبة طريقة المعادلة	استبعاد بنسبة حاصل ضرب النسبتين	استبعاد بنسبة حاصل ضرب النسبتين

Source: Francois colinet، **pratique de comptes consolides**، edition dunod، France، P172.

4-3 معالجة المؤونات المقننة:

أ- **مفهومها:** تعتبر المؤونات المقننة من بين العمليات التي يجب إقصاؤها من محاسبة المجمع، باعتبارها لا تعبر عن قيم ناقصة بل مرتبطة بالتشريع الجبائي، فهي بالتالي تختلف عن المبدأ الكلاسيكي للمؤونات العادية، وفي ظل تطبيق القواعد والأحكام المتعلقة بالتجميع، لا بد من إقصاء أي تأثير على الحسابات والقيود التي سجلت من أجل تطبيق المصلحة الجبائية.[2]

[1] عبد الرحمان عطية، **مرجع سابق**، ص: 181.

[2] Obert robert, fusion consolidation en 25 fiches, **op.cit**, p:121.

ومن بين المؤونات المقننة نجد:[1]

- مؤونات ارتفاع الأسعار؛
- مؤونات إعادة إنشاء الحقول المعدنية والبترولية؛
- مؤونات للإقامة في الخارج؛
- مؤونات الإستثمار.

ب- التسجيل المحاسبي:

تتم عملية التسجيل المحاسبي كما يلي:[2]

المرحلة الأولى: تحويل المؤونة المقننة إلى الاحتياطات عند بداية السنة المقبلة

15		من ح / مؤونات مقننة	xxx	
	106	إلى ح/ إحتياطات مجمعة.		xxx
106		من ح/ إحتياطات مجمعة	xxx	
	134	إلى ح/ ضرائب مؤجلة للخصوم		xxx

المرحلة الثانية: إقصاء المؤونة المقننة خلال حركية الدورة.

15		من ح/ مؤونات مقننة.	xxx	
	685	إلى ح/ مخصصات إ .م. خ القيمة – الأصول الجارية .		xxx
78		من ح/ إسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	xxx	
	15	إلى ح/ مؤونات مقننة		xxx
695		من ح/ ضرائب على أرباح الشركات	xxx	
	134	إلى ح/ ضرائب مؤجلة للخصوم		xxx

[1] Ibid, P:121.
[2] Tazdait Ali , Maitrise du systeme comptable financier, premiere edition, edition ACG, 2009 , P 164.

4-4 معالجة إعانات الاستثمار

أ-مفهومها:

تعتبر إعانات الاستثمار إيرادات محققة على عدة دورات في الحسابات الاجتماعية، ولمعالجة إعانات الاستثمار لا بد من إلغائها من حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص وذلك كما يلي:[1]

- إما بتسجيل حساب "إعانات الاستثمار" في حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص؛
- أو تسجيل إعانات الاستثمار كإيراد مسجل مسبقاً والتسجيلات المقيدة على عدة دورات تسجل في حسابات التجميع.

ب- التسجيل المحاسبي:[2]

تسجل إعانات الاستثمار لسنة N:

132		**من ح/ إعانة أخرى للاستثمار**	xxx	
	754	**إلى ح/ حصة إعانة الاستثمار الموجهة لنتيجة الدورة**		xxx

5-4 معالجة فارق الإدماج الأولي

أ- مفهوم فارق الإدماج الأولي:[3]

إن المادة 132-13 من القرار الصادر بتاريخ 05 مارس 2009. تتكلم عن موضوع تحديد فارق الإدماج الأول

حيث نجد:

يتم تحديد فارق الإدماج الأولي المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين:

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

---

[1] Effantin Richard, **op.cit**, P:75.
[2] Ibid, P:75.
[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد19، الموافق لـ 25مارس 2009، المادة 132، الجزائر، ص: 17.

ومنه يمكن القول بأن فرق التجميع الأولي هو الفرق الناتج عن تكلفة تحصيل السندات وحصة الشركة المالكة لها أو القابضة لرؤوس الأموال الخاصة ومن هنا يمكن استنتاج العلاقة التالية:

فرق التجميع الأولي = تكلفة الحيازة على السندات – حصة الشركة الحائزة من رؤوس الأموال الخاصة.

ب- عناصر فرق الإدماج

يتكون فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين إثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة.[1]

عندما لا يتأتى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يكون من المقبول على سبيل التبسيط إدراجه بالكامل في باب "فارق الإقتناء" إذا فارق الإدماج الأول يتكون من:[2]

- جزء يمثل قسط فوارق التقسيم؛
- من جهة أخرى فارق الإقتناء.

- **فارق التقييم:**

فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتجديد في الأصل والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.[3]

- **فارق الإقتناء:**

عرف النظام المحاسبي المالي فارق الإقتناء هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتجديد والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

يسجل الحساب 207 "فارق الإقتناء "سواء كان إيجابياً "الجانب المدين" أو كان سلبيا "الجانب الدائن" الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية الإقتناء ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده.

فارق الشراء هو أصل غير معروف وعليه يجب أن يميز عند التثبيتات المعنوية التي أصولها معرفة.[4]

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد16، 25مارس2009، المادة 132-14، ص: 17.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد19، 25مارس 2009، الجزائر، ص: 17.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد19، 25مارس 2009، الجزائر، ص: 17.

[4] Alain burland, comptabilité et audit, Manuel et application, édition Foucher, Paris, 2007, P:274.

ج – المعالجة المحاسبية لفارق الإقتناء:

- **فارق الإقتناء الإيجابي:**

يمثل فارق الإقتناء الإيجابي أوGoodwill الزيادة في الثمن بالنسبة إلى تقييم حصة الشركة الأم في الأموال الخاصة المعاد تقديرها في الشركة التابعة، فارق الإقتناء يسجل في أصول الميزانية المجمعة قبل الأصول المعنوية .

في المقابل القيمة المحاسبية لسندات المساهمة يتم استعادتها في مستوى حصة الشركة الأم في الأموال الخاصة للشركة التابعة المعاد تقديرها بالقيمة العادلة.[1]

- **فارق الإقتناء السلبي:**

جاءت المادة 132-17 بموضوع فارق الإقتناء السلبي badwill حيث:

يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي في شكل منتوج تبعاً لوظيفة أصله.

- عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات؛
- عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة اقتنائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى مدة النفعية الباقية لهذه الأصول؛
- عندما لا يمكن إلحاقه لا بأبعاد مستقبلية ولا بأصول غير نقدية فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات.[2]

ثانيا: المعالجة المحاسبية وفق المعايير المحاسبيـة الدوليـة

إنطلاقا مما ورد في المعيار المحاسبي الدولي **27** "القوائم المالية المنفصلة" الذي يتضمن متطلبات خاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الإستثمارت في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة ويتم ذلك وفق الإجراءات التالية:[3]

– يجب على المنشأة الالتزام بجميع متطلبات الإفصاح الواردة في معايير الإبلاغ المالي الدولية ذات العلاقة بإعداد البيانات المالية عند إعداد القوائم المالية المنفصلة؛

– عندما تختار المنشأة عدم إعداد قوائم مالية موحدة بموجب الإعفاء الوارد بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة" وإعداد قوائم مالية منفصلة، فإنه يتوجب عليها الإفصاح في قوائمها المالية المنفصلة كما يلي:

[1] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, comptabilité et audit, Manuel et applications, 2eme édition, Paris, 2009, P:312.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، 25 مارس 2009، المادة 132-17، الجزائر، ص ص:18,17.

[3] إبراهيم النخالة، جمعة حميدات، " **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** "، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014، ص: 355.

- أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة وأنه تم استخدام الإعفاء من عملية التوحيد. كما يتوجب الإفصاح عن اسم وبلد التأسيس ومقر الإقامة للمنشأة (الأم أو أية منشاة وسيطة) والتي أعدت بياناتها المالية الموحدة الممتثلة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية المعدة للاستخدام العام، والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك البيانات المالية الموحدة؛
- قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس والمقر ونسبة حصة الملكية وإذا كان هناك اختلاف في نسبة حقوق التصويت المحتفظ بها؛
- وصف الأسلوب المستخدم لحساب الاستثمارات.

– الإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة) أي التي لم تعف من إعداد قوائم مالية موحدة أو المستثمر في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة أو المستثمر في شركة زميلة:

- حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة وأسباب تلك القوائم إن لم يتطلبها القانون؛
- قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس، والموقع ونسبة حصة الملكية، وحقوق التصويت إذا كانت مختلفة عن حصة الملكية، وبيان الطريقة المستخدمة للمحاسبة عن هذه الاستثمارات.

تطبيقا لما جاء به معيار الإبلاغ المالي رقم 10 "القوائم المالية الموحدة" من متطلبات محاسبية للتوحيد تتمثل فيما يلي:[1]

– يجب على المنشأة الأم عرض قوائم مالية موحدة؛

– يتطلب المعيار استخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي سيتم إعداد القوائم المالية الموحدة لها؛

– إجراءات إعداد القوائم الموحدة Consolidation Procedures .

- بجميع بنود الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المتماثلة بندا بندا للقوائم المالية للمنشأة القابضة ومنشأتها التابعة؛

[1] إبراهيم النخالة، جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص: 386.

- حذف القيمة الدفترية أو المسجلة لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة القابضة وحذف حقوق الملكية التابعة واحتساب الشهرة وفق ما ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "اندماج الأعمال"؛
- حذف جميع المعاملات والأرصدة وبنود الدخل والمصاريف بين المجموعات بشكل كامل، أي العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها. حيث يتم حذف الربح الناتج من العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة وتعديل أرصدة الأصول والالتزامات المتعلقة بالتغير الناتج عن الربح؛
- يتوجب أن يتم تضمين إيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة؛
- عند إعداد قائمة الدخل الموحدة يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول والتزامات التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة القابضة؛
- يجب إعداد القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة بنفس التاريخ (أي أن تكون السنة المالية تنتهي بنفس اليوم)، وإذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة القابضة وإحدى شركاتها التابعة، يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة لأغراض التوحيد، شريطة ألا تزيد فترة الاختلاف بتواريخ القوائم المالية عن ثلاثة أشهر. ويتم إجراء تعديلات لأثر المعاملات والأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية للشركة التابعة والقوائم المعدة بتاريخ القوائم المالية للشركة القابضة؛

– الحصة غير المسيطر عليها Non- Controlling Interest [1]

- هي الجزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر الى شركة أم والتي كانت تسمى بحقوق الأقلية، وقد بين معيار الإبلاغ المالي رقم (3) آلية احتساب الحقوق غير المسيطر عليها؛
- يجب على الشركة الأم عرض الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم؛
- يتم توزيع أرباح الشركة التابعة بين الشركة القابضة والحقوق غير المسيطر عليها وذلك في ضوء نسبة ملكية القابضة للتابعة. يجب أن تحمل المنشأة الأرباح أو الخسائر وكل من عناصر الدخل الشامل الآخر إلى مالكي الشركة الأم والحصص غير المسيطرة. وكذلك يجب أن تحمل المنشأة إجمالي الدخل الشامل إلى مالكي الشركة

[1] إبراهيم النخالة، جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص: 356.

الأم والحصص غير المسطرة حتى وإن أدى ذلك إلى حصول رصيد عجز فيها (أي تجاوزات الخسارة رصيد ملكية الحقوق غير المسيطر عليها).

- التغير في نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة بدون فقدان السيطرة؛

يتم معالجة أي تغيير على حصة ملكية الشركة الأم في شركة تابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة عليها على أساس أنها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، ولا يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر في هذه المعاملات، أي لا يتم تحقيق أرباح أو خسائر في بيان الدخل، وكذلك لا تأثير لذلك على الموجودات والمطلوبات في الشركة التابعة، ولا يعاد قياس الشهرة.

- فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة Loss of Control .

عند فقدان سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة بسبب تغير في نسبة تملك الشركة الأم بالشركة التابعة، أو بسبب خضوع الشركة التابعة لسيطرة حكومة أو محكمة أو وصي أو جهة تنظيمية (رقابية حكومية) أو اتفاقية تعاقدية يتم عند ذلك معالجة.

فقدان السيطرة كما يلي: [1]

- إلغاء الاعتراف بأصول والتزامات الشركة التابعة في الميزانية الموحدة المعدة بعد فقدان السيطرة؛
- الاعتراف بأي استثمار محتفظ به في المنشأة التابعة السابقة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة ولاحقا محاسبته ومحاسبة المبالغ المستحقة من أو إلى الشركة التابعة السابقة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة. ووفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9)، ينظر إلى تلك القيمة العادلة على أنها القيمة العادلة للأصل المالي عند الاعتراف المبدئي، أو حيث يكون مناسبا، ينظر إليها على أنها تكلفة الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك عند الاعتراف المبدئي.
- الاعتراف بأية أرباح أو خسائر مرتبطة بفقدان السيطرة على الشركة التابعة إذا كانت تعزى هذه الأرباح والخسائر لأحداث تتعلق بما قبل فقدان السيطرة.

[1] إبراهيم النخالة، جمعة حميدات، **مرجع سابق**، ص: 357.

ثالثا: المقارنة بين المعالجة المحاسبية لمجمع الشركات في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية:

تبين لنا أن الكثير من الإجراءات والقواعد والسياسات المحاسبية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في المقابل أن هنالك العديد من التباينات في الممارسة المحاسبية كمبدأ القياس بالقيمة العادلة للأدوات المالية وهذا لغياب سوق مالي فعال، بالإضافة إلى تعقد بعض المعالجات المحاسبية نظرا للخصوصية الاقتصادية وعدم تطور البيئة الاقتصادية، وعليه يمكن القول أنه يوجد تطبيق ضمني للإطار المفاهيمي للمعايير الخاصة بالتجميع.

كما ينبغي الإشارة إلى أن القواعد والسياسة المحاسبية في إعداد القوائم المالية المنفصلة، والتي على أساسها نتمكن من إعداد القوائم المجمعة تتباين وتختلف بشكل كبير مع الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية فمثلا نجد السياسة المحاسبية المطبقة في تقييم وقياس التثبيتات تعتمد على نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم في المعايير المحاسبية الدولية، أما في النظام المحاسبي المالي تعتمد على نموذج التكلفة مع الأخذ بعين الاعتبار شُروط مصلحة الضرائب، ولا يوجد نموذج إعادة التقييم بالإضافة إلى ذلك في اطار المعايير المحاسبية الدولية القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي للأصل تخصم من مبلغ الاستهلاك، أما في إطار النظام المحاسبي المالي لا يوجد مفهوم أو استعمال للقيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي للأصل، ان هذا التباين في القواعد والأسس المحاسبية في القوائم المالية المنفصلة يؤثر بشكل مباشر على القوائم المالية المجمعة مما يفقدها للقابلية للمقارنة التي تعتبر من أهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية في الفكر المحاسبي.

خـــلاصة

من خلال هذا الفصل حاولنا تسليط الضوء على المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص التجميع وإدماج الحسابات و إعطاء أهم ما جاء به المشرع الجزائري من خلال النظام المحاسبي المالي والذي اعتمد على المعايير المحاسبية الدولية والذي منح للمؤسسات الجزائرية قواعد وأسس جديدة، حيث أن المشرع للقانون المحاسبي المالي وضع الحسابات الخاصة بالشركات وفروعها، فالحسابات المجمعة تميزت بثلاث أنواع من الرقابة تتمثـل في: **سيطرة، نفوذ مؤثر، رقابة مشتركة**، ويختلف ذلك حسب نوع النفوذ المفروض من طرف الشركة الأم، وأن لكل نوع من الرقابة طريقة تجميع خاص بها.

أما أهم النقاط المستخلصة من المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات نوجزها كما يلي:

- أن من أسباب ظهور معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بتوحيد الحسابات، هو اختلاف الممارسة العملية في تطبيق IAS 27، SIC-12 وذلك من خلال اختلاف الكيانات في تطبيق مفهوم السيطرة في ظروف كيان يسيطر على كيان آخر، ولديه أقلية من حقوق تصويت الكيان .الأزمة المالية العالمية التي بدأت في 2007وكذا قيام المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 بإعطاء المستثمرين في الشركات تحت السيطرة المشتركة بين اختيارين طريقة حقوق الملكية، وطريقة التوحيد النسبي.
- أما الجديد الذي جاءت به معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بتوحيد الحسابات، الفصل بن البيانات المالية الموحدة، والمنفصلة، وهذا من خلال تقسيمها بين IFRS 10 و IAS 27 على التوالي . وهذا ما قد يخفف الضغط على المهتمين للتجاوب مع المعيار، وعدم الوقوع في تناقضات مثل ما حصل مع المعيار IAS 27 سابقا .وكذا تحديد مفهوم وحيد ومحدد للسيطرة من خلال المعيار IFRS 10 عكس التضارب الذي كان حاصلا فيما قبل لمفهوم السيطرة بين IAS 27 و SIC-12 والذي يستغل للتلاعب من طرف المحاسبين في استعمال هذا المعيار، إضافة إلى تحديد طريقة حقوق الملكية في المعالجة المحاسبية للشركات تحت السيطرة، وذلك للابتعاد عن التناقضات التي قد تحدث لشركتين متماثلتين عند استعمال إحداهما طريقة حقوق الملكية، والثانية التوحيد النسبي.

الفصل الثاني

مرجعية الدراسة وموقع الدراسة الحالية منها

تمهيد

لقد تم مراجعة دراسات بحثية متعددة حول الموضوع، حيث شملت هذه الدراسات متغيرات متعددة وأبعاد متنوعة وأهداف ومتغيرات مختلفة، ومن خلال هذه المراجعات تم الوصول إلى دراسات متعلقة بالموضوع مدار البحث بما يحقق أهداف الدراسة.

قام الباحث في هذا الفصل باستقراء أهم الدراسات السابقة في مجال إدماج وتجميع الحسابات، وتم في عملية التطرق لهذه الإصدارات والدراسات مراعاة ترتيبها الزمني التصاعدي.

قُسم هذا الفصل إلى مبحثين، خصص المبحث الأول لمرجعية الدراسة باللغة العربية، أما الثاني تم فيه التطرق لمرجعية الدراسة باللغات الأجنبية، وإبراز ما يميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة.

وبناء على ما سبق نتناول في هذا الفصل ما يلي:

- **المبحث الأول: مرجعية الدراسة باللغة العربية.**
- **المبحث الثاني: مرجعية الدراسة باللغة الأجنبية وموقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.**

المبحث الأول: مرجعية الدراسة باللغة العربية

تم التطرق في هذا المبحث إلى مجموعة من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث والتي كتبت باللغة العربية والمتمثلة في رسائل جامعية وأوراق بحثية لمؤتمرات ومقالات منشورة في مجلات متخصصة.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية

الفرع الأول: الأطروحات

أولا: دراسة شعيب شنوف، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية بعنوان: "**الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي.**" جامعة الجزائر، 2007.

أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى :

- الإجابة على الإشكالية المطروحة في إطار الفرضيات الأولية ؛
- عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين؛
- تحليل للمشاكل المحاسبية على المستوى الدولي.

أهمية الدراسة :

تجلت أهمية هذه الدراسة في كون أن أهداف التنمية الاقتصادية ليست ذات دلالة ما لم تكن ثمة وسائل وأدوات لتحقيقها ، وتتفاوت هذه الأدوات والوسائل في الأهمية إلا أن محاسبة المؤسسة في أشكالها المختلفة تبقي من بين أهم الأدوات والوسائل من خلالها يمكن تحقيق الفعالية ، خاصة مع مرور الاقتصاد الوطني من مركزيته لا يهتم بالفعالية والمردودية التجارية إلا في الدرجة الثانية بعد الأهداف الاجتماعية ، إلى نظام اقتصادي حقيقي أول اهتماماته هو الفعالية في التسيير وكفاءة استعمال الموارد المتاحة.

مشكلة الدراسة :

من هنا جاءت الضرورة إلى إيجاد توافق دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة لتسهيل قراءة القوائم المالية ولما لا الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي واسع النطاق. وتزداد أهمية هذا الطرح خاصة إذا علمنا أن الطلب على المعلومات أصبح يشكل العنصر الأساسي في اتخاذ القرارات الاستثمارية، بما أن التقارير المالية الحالية غير متجانسة وتختلف باختلاف الأنظمة المحاسبية وهذا ما يشكل عائقا أمام الشركات متعددة الجنسيات.

وأمام هذا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

هل تلبي المحاسبة الكلاسيكية حاجيات الشركات متعددة الجنسيات؟ وما مدى أهمية توافق وتوحيد المحاسبيين الدوليين ؟

نتائج الدراسة :

تناولت هذه الدراسة الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، ولم تتناول بعض الجوانب الهامة مثل التحليل المالي الدولي ، والمراجعة في ظل التوافق الدولي والتوحيد المحاسبي العالمي، التي يمكن أن تكون هذه الجوانب موضوع دراسة أخرى من جهة، و استعمال النظام العالمي أوراكل Oracle وذلك باستخدام حسابات المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات من جهة ثانية بالنسبة للشركة الوطنية للبترول سوناطراك، هذا الأخير سوف يكون مشروع بحث تقني يقوم به الباحث إذا ما وجد العناية الكافية و الدعم المادي من طرف الشركة الوطنية سوناطراك، على اعتبار أن هذه الدراسة التقنية تتطلب توفير وسائل مادية ضخمة.

خلصت هذه الدراسة إلى ما يلي:

إن الممارسات المحاسبية في مختلف الشركات الدولية ينبغي أن تخضع لقواعد وإجراءات محاسبية تتماشى مع المشاكل المحاسبية الموجودة على المستوى الدولي بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات.

تشير أدبيات المحاسبة إلى اقتراح العديد من الإجراءات المحاسبية كمحاولة لعلاج الآثار السلبية للقياس المحاسبي التاريخي في ظل فترات التضخم أبرزها ما يلي:

– قياس تكلفة الاستهلاك السنوية للأصل الثابت على أساس التكلفة البديلة الجارية بدلا من التكلفة التاريخية حيث تعكس التكلفة البديلة الجارية للأصل في تاريخ إعداد القوائم المالية تكلفة جارية لشراء الأصل الجديد المماثل للأصل القديم محل الاستهلاك أو الاهتلاك، كما تعرف التكلفة بأنها سعر الشراء للأصل في حالة جديدة بعد تعديل القيمة بنسبة الاهتلاك عن الفترة التي يتم استخدام الأصل فيها في العملية الإنتاجية؛

– الاعتماد على مبدأ الوارد أخيرا يصرف أولا في تقييم المخزونات، على اعتبار أن المخزون من أكثر العناصر تأثير على كل من جدول حسابات النتائج ، وكذلك قيمة الأصول المتداولة ، ورأس المال العامل، رغم أن لجنة المعايير الدولية تفضل طريقة الوارد أولا يصرف أولا.

من خلال القيود الموجودة على المحاسبة من حيث ضبطها بالتشريعات والقوانين المختلفة، ينبغي الإشارة إلى ضرورة فصل الميزانية المحاسبية (التجارية) على الميزانية الجبائية ، فالميزانية المحاسبية ينبغي أن تخضع لقواعد تجارية، لأن القوائم المالية في ظل اقتصاد السوق تتطلب إنتاج معلومات شفافة وواضحة وملائمة للمستثمرين والمقرضين.

فعلى سبيل المثال عند إنشاء مؤونات خاصة بالديون المشكوك فيها ، فان مصالح الضرائب لا تقبل المؤونات بنسبة كبيرة حتى ولو كانت كل الديون مشكوك في تحصيلها ، كذلك بالنسبة للقوائم المالية الأخرى فإن مصلحة الضرائب تطلب جداول ملحقة تتمثل في حركة المخزونات وجداول تكاليف الاستغلال وخارج الاستغلال. أما حسب المنطق التجاري فإن الميزانية المحاسبية من الضروري إعداد جدول تدفقات الخزينة ، وجداول الديون حسب أهميتها.

إن محاسبة التضخم لها انعكاسات هامة على طبيعة القوائم المالية ، لذلك ينبغي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لمعالجة هذه الظاهرة والحد منها ، مع ضرورة إعداد القوائم المالية في ظل اقتصاد تضخمي بعمودين واحد حسب التكلفة التاريخية والثاني حسب التكلفة الجارية .

إعداد مخطط محاسبي دولي موحد يكون فيه استعمال الحسابات الرئيسية إجبارية بينما تكون الحسابات الفرعية والجزئية اختيارية ، وذلك حسب ظروف وحجم كل مؤسسة .

ينبغي اعتماد أوراكل من طرف الشركات على غرار سوناطراك على اعتبار أن أوراكل يعتبر الرقم الأول عالميا في قاعدة البيانات ولذلك يجب اعتماد نظام تكوين فعال للإطارات الجزائرية في مجال نظام المعلوماتية.

ثانيا: دراسة حمزة العرابي، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بعنوان: " **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية لمتطلبات التوافق والتطبيق.**" جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2013.

أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكاليات المطروحة من خلال الوصول إلى النقاط الآتية:

- معرفة متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية؛
- معرفة درجة التوافق بين البيئة الجزائرية ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- معرفة درجة تأييد القائمين على مهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية؛
- تحديد المعوقات التي من الممكن أن تواجه الشركات الجزائرية عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية؛

- إيجاد السبل الممكنة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع خصائص البيئة الجزائرية بقصد إنجاح التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

أهمية الدراسة :

تعتبر المحاسبة لغة الأعمال التي من خلالها يتم معالجة وتنظيم المعلومات المالية لمؤسسة اقتصادية، وكذا تسجيلها ومن ثم تداولها بين مختلف الأطراف المهتمة بوضعية هذه المؤسسة ، وقديما كانت الممارسات المحاسبية تختلف من بلد لآخر ولم تكن هناك حاجة لتوحيدها عالميا حيث كانت النشاطات الاقتصادية في الغالب لا تتجاوز الحدود السياسية لكل بلد، ولكن مع تطور التكنولوجيا وتسارع انتشار العولمة ، بحيث أصبح العالم قرية صغيرة ، وبظهور الشركات المتعددة الجنسيات وهيمنتها على القطاع الاقتصادي العالمي، أصبح من الضروري إيجاد لغة أعمال موحدة تحكم العمليات الاقتصادية ، وعليه نشأت لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 بهدف توحيد الممارسات المحاسبية بين مختلف دول العالم ، لتسهيل عملية إنتقال المعلومات المالية عبر الدول وكذا قابلية فهمها من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية ، غير أن المعايير المحاسبية الدولية تم وضعها حسب خصائص ومميزات بيئة الدول المتقدمة ، وهذا ما طرح عدة مشاكل ومعوقات عند تطبيقها في الدول النامية ، وعليه برزت أهمية هذه الدراسة إلى تحديد أهم متطلبات التطبيق السليم لهذه المعايير، وباعتبار الجزائر طبقت النظام المحاسبي المالي المقتبس من المعايير المحاسبية الدولية ابتداء من جانفي 2010، فمن المهم معرفة مدى توافق هذه المعايير وإمكانية تكييفها مع خصائص البيئة الجزائرية وهذا من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر.

مشكلة الدراسة :

تلخصت مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

- ما مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟
- ما درجة تأييد الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية؟
- ما هي متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية؟
- هل تتوفر البيئة الجزائرية على المتطلبات اللازمة للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؟
- ما هي أهم المعوقات التي من الممكن أن تواجه الشركات الجزائرية عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية؟
- هل تحتاج المعايير المحاسبية الدولية إلى تعديلها وتكييفها عند عملية تطبيقها في الجزائر؟ وكيف يمكن تكييفها مع

خصائص البيئة الجزائرية قصد إنجاح تطبيقها بالشكل السليم؟

نتائج الدراسة :

بعد أن تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي لسنة 2007 والمستوحى بدرجة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRSs ، جاءت هذه الدراسة بهدف معرفة مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، كما هدفت إلى معرفة درجة تأييد الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى معرفة الفوائد المتوقعة والمعوقات التي تحد من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وهذا من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر.

وبغية الحصول على البيانات الأولية اللازمة لإختبار الفرضيات تم اللجوء إلى مصدرين أساسيين، أولهما التعلق بالبيانات الاقتصادية التي تم الحصول عليها من مختلف التقارير السنوية للهيئات الرسمية (بنك الجزائر، الديوان الوطني للإحصائيات..)، وتمثل المصدر الثاني في إعداد إستبيان خصيصا لهذا الغرض، إشتمل على جزئين رئيسيين، تضمن الجزء الأول على فقرات تهدف إلى معرفة خصائص عينة الدراسة. فيما احتوى الجزء الثاني على 34 فقرة تم من خلالها جمع البيانات بهدف إختبار الفرضيات والإجابة على مختلف التساؤلات المتعلقة بمشكلة الدراسة.

وبلغت عينة الدراسة 143 ممارسا (46 أستاذ جامعي، 52 محافظ حسابات و45 محاسب) وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات توصل الباحث لمجموعة من النتائج تمثلت أهمها فيما يلي:

- لا تتوافق البيئة الجزائرية عموما مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية؛
- هناك تأييد متفاوت لمختلف الممارسين لمهنة المحاسبة بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- هناك عدة فوائد ومزايا متوقعة من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي، أهمها الرفع من جودة المعلومات المالية، وتنشيط السوق المالي، وجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة؛

هناك عدة معوقات تواجه التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، أهمها عدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، وكذا صغر حجم السوق المالي، بالإضافة إلى أن الفترة المخصصة لإعادة تأهيل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر كانت صغيرة.

- لا تتوافق الخصائص الاقتصادية للجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية ، وذلك من خلال :

- معدل النمو الاقتصادي غير كاف للنهوض بالاقتصاد الجزائري لمصاف الدول المتقدمة ، والتي على أساسها

أعدت المعايير المحاسبية الدولية؛

- إعتماد شبه تام على قطاع المحروقات، يعكس عدم تنوع الاقتصاد الجزائري بما يتلاءم مع مختلف متطلبات المعايير المحاسبية الدولية؛
- معدل درجة الإنفتاح الاقتصادي أقل من المتوسط، مما يعكس عدم إنطواء الاقتصاد الجزائري على نفسه، على عكس كون أن المعايير المحاسبية الدولية والتي تعتبر من ملامح العولمة جاءت لتجسد التداخل الدولي وإنصهار اقتصادات الدول في بعضها البعض؛
- حجم الاستثمار الأجنبي ضعيف إذا ما قورن بدول نامية أخرى، يعكس قلة الضغط على الجزائر بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛

– لا تتوافق خصائص البيئة المالية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال:

- ضعف نشاط السوق المالي، فعدد الشركات المدرجة فيه لم يتعدى ثلاثة شركات على الرغم من مرور أكثر من عقدين من الزمن على نشوءه ، وفي أغلب الأحيان تنعدم التعاملات المالية فيه، يعكس هذا الأمر تحييد أهم مشرف على إلزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، على غرار جميع دول العالم التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية، مما يجعل عملية الرقابة على إلزام الشركات محدودة ومقتصرة على الجهات الضريبية فقط؛
- ضعف أداء القطاع المصرفي، يقلص حجم الممارسات المالية المتضمنة في المعايير المحاسبية الدولية، خصوصا ما تعلق بالأدوات المالية والمشتقات المالية .

– لا تتوافق خصائص البيئة القانونية الجزائرية مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال كون :

- النظام القانوني الجزائري مبني على أساس منهج النظام القانوني الإلزامي، على عكس المعايير المحاسبية الدولية التي أعدت خصيصا للدول التي تتبنى النظام القانوني العرفي المبني على القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

– لا تتوافق خصائص البيئة التعليمية والثقافية الجزائرية مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال ما يلي:

- أقسام المحاسبة في الجزائر غير قادرة حاليا على تخريج كفاءات لها المقدرة الكافية لتأقلم مع مختلف المستجدات المرتبطة بالمحاسبة.
- نقص فادح في المراجع المؤهلة والمحكمة علميا للتوافق مع متطلبات النظام المحاسبي المالي؛

- الثقافة الجزائرية مستوحاة من التعاليم الإسلامية التي لا تتماشى مع بعض الممارسات المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية خصوصا ما تعلق بالأدوات المالية؛

ومن خلال الإستبيان الذي وزع على عينة شملت ثلاث فئات (الأساتذة الجامعيون ومحافظو الحسابات ومحاسبو الشركات) مهتمة بشؤون الممارسات المحاسبية ، خلصت الدراسة إلى:

- هناك تفاوت كبير في درجة التأييد لتطبيق النظام المحاسبي المالي بين مختلف الفئات الثلاثة ، فالأساتذة الجامعيين الأكثر تأييدا ، في حين لم يختلف محافظو الحسابات مع محاسبو الشركات في درجة التأييد؛
- درجة التأييد بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 أعلى منها قبل التطبيق سنة 2010، مما يعكس ارتفاع درجة التقبل والتأقلم لدى الممارسين لمهنة المحاسبة التغيرات الحاصلة بمجال المحاسبة بمرور الزمن؛
- وجود عدة معوقات تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وذلك بحسب الممارسين لمهنة المحاسبة، نوجزها في ما يلي:

- قصر المدة المخصصة لإعادة تأهيل القائمين على مهنة المحاسبة؛
- البرامج المحاسبية المتوفرة لا تتماشى مع متطلبات النظام المحاسبي المالي؛
- التفاوت بين ما يتم تدريسه في الجامعات مع ما هو معمول به في الواقع العملي؛
- تباين المستوى التعليمي بالمقارنة مع الدول المتقدمة ، يؤدي إلى اختلاف درجة فهم المعايير المحاسبية.

ثالثا : دراسة زينب بوغازي، أطروحة دكتوراه في المحاسبة بعنوان: " **توحيد حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية**." جامعة فرحات عباس – سطيف، 2017

أهداف الدراسة :

إضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفروض المتبناة. فإن هذه الدراسة هدفت إلى:

- دراسة المشاكل الخاصة بعملية توحيد حسابات الميزانية وهذا وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على بعض الحسابات التي كانت غير مفسرة من قبل المخطط المحاسبي المالي خاصة فيما يتعلق بالعناصر المعنوية وحقوق الأقلية في المجموعة؛
- إبراز الأهمية التي أعطاها النظام المحاسبي المالي لتقنية توحيد وإدماج حسابات المجموعة من الناحية العملية في المؤسسة المعنية بالدراسة؛

- تحليل انعكاسات التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على توحيد حسابات الميزانية للمجمعات الاقتصادية في بيئة الأعمم تدقيق النحوي للووردال الجزائرية.

أهمية الدراسة:

تجلت أهمية هذه الدراسة في كونه يعالج إحدى المشاكل المحاسبية وهي كيفية توحيد حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، وقد جاءت هذه الدراسة لتوضيح أهمية عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المالية والتي تمكن مستخدميها من اتخاذ القرارات الملائمة من أجل إعطاء صورة صادقة عن المنشأة ، كما أدرج الباحث الأهمية في النقاط التالية:

- محاولة الفهم والتعمق أكثر في كيفية توحيد حسابات الميزانية مع المتطلبات الجديدة لمعايير الابلاغ المالية الدولية وأحدث التعديلات التي طرأت عليها؛

- بيان أوجه التقارب والاختلاف في عملية توحيد حسابات الميزانية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ، وبيان إمكانية الاستفادة من التوافق مع المعايير الدولية لتوحيد لغة التقارير المالية؛

- ابراز وتحليل التباين في المحاسبة عن اندماج الأعمال، الناجم عن استخدام مصطلحات دون غيرها في كل نظام ، مما يصعب فهم هذه الاسترشادات ومقارنتها ، مثل فارق الاقتناء بدل الشهرة ، فوائد الأقلية بدل حقوق غير مسيطر عليها ، فترة القياس بدل فترة التخصيص، طريقة الاقتناء بدل طريقة الشراء... إلخ.

مشكلة الدراسة :

هل تتوافق عملية توحيد حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية؟

تزداد أهمية هذا السؤال إذا عرف أن عملية الإصلاح المحاسبي التي عرفتها الجزائر والتي انبثق عنها النظام المحاسبي المالي هو مفهوم يرتبط بمدى قدرة الأطراف الفاعلة في إدارة التغيير على وضع استراتيجية لتحقيق الأهداف المرجوة من الإصلاح ، أي نجاح وفعالية الإصلاح.

ذلك أن الحسابات المدمجة للمجمعات الاقتصادية تتسم بالغموض والعموم ، الأمر الذي زاد من تعميق التساؤل عن كيفية اعداد ميزانيات موحدة بتبني المعايير الدولية للتقارير المالية أو تلتزم بما هو موجود من التشريعات القانونية .

وللإحاطة بالجوانب المختلفة للإشكالية المدروسة فقد ارتأى الباحث تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما مدى أهمية إعداد القوائم المالية المدمجة بالنسبة للمجمعات وكيف يتم إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام

المحاسبي المالي وما أهم المشاكل التقنية والاجراءات المتعلقة بعملية الإدماج؟

- هل يستجيب النظام المحاسبي المالي لمتطلبات التوحيد المحاسبي للميزانية الموحدة، وكيف يمكن الاستفادة من المعايير لابلاغ المالية الدولية المرتبطة بالمجمعات الاقتصادية؟
- هل التوحيد المحاسبي لعناصر الميزانية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يختلف بشكل كبير عن توحيدها وفقا للنظام المحاسبي المالي؟
- هل يجد مجمع صيدال صعوبات في عملية توحيد حسابات الميزانية حسب مقتضيات النظام المحاسبي المالي وما اثر ذلك على التشريعات القانونية الجزائرية؟

نتائج الدراسة :

خلاصة القول أن هذه الدراسة توحيد حسابات الميزانية لاحظ الباحث أنها تقنية معقدة جدا وأن قياس القيمة العادلة (IFRS13) يزيد من تعقيدها في ظل غياب سوق نشط، وعليه فقد تختلف متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب اختلاف أسلوب توحيد الحسابات المتبع في شركات المجموعة ، وتبين للباحث من خلال هذه الدراسة أن إجراءات وأساليب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يؤثر بشكل إيجابي على جل الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية ، الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية الموحدة . كما بين أن تقنية التوحيد تتركز على العلاقة والتنظيم الجيد الموجود داخل المجموعة ، وتمر بعدة مراحل أساسية فيجب تحديد الشركات الداخلة في محيط التوحيد، مما يتطلب تحديد أسلوب التوحيد المتبع في توحيد حسابات كل شركة من شركات المجموعة ، والعمل على جمع المعلومات الخاصة بكل شركات المجموعة في الوقت المناسب ، والتأكد من صحتها وتطابقها في حالة وجود عمليات متبادلة بين شركات المجموعة ، ثم إلغاء هذه الأخيرة ومعالجة كل العمليات الضرورية من أجل الحصول على نتائج تظهر شركات المجموعة كوحدة واحدة . كما يجب أن تستند المجموعة المدرجة في البورصة حسب أغلب الدول في ذلك إلى القيمة العادلة على مستوى كل شركات المجموعة، الأمر الذي يصعب تحقيقه ويزيد من تعقد اجراءات توحيد الحسابات .

وفي الختام، حث المجمع على الاستعانة بتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية الجديدة حال اعتمادها من قبل الهيئات المحاسبية بدلا من المعايير الملغاة من مجلس المحاسبة الدولية ، حيث يوفر ذلك على معدي القوائم المالية تكلفة التحول مرة أخرى إلى المعايير الجديدة عند حلول تاريخ تطبيقها ، مع الابقاء على تطبيق المعايير الملغاة والتي لا تزال سارية التطبيق .

من خلال الدراسة النظرية والميدانية لتوحيد حسابات الميزانية فقد استخلص الباحث النتائج التالية :

- حدثت تطورات في المعايير الدولية منذ اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية في عام 2013 ، حيث حلت معايير جديدة محل معايير قديمة ، أو أضيفت معايير جديدة . والأخذ في الحسبان أن المعايير الجديدة وتحديثاتها إنما صدرت لسد نقص في المعايير القائمة أو إزالة لبس أو تعقيد فيها، ولقد جاءت هذه التحديثات لتضيق نطاق الاختلافات لإعداد وعرض البيانات المالية بالطريقة التي تضمن التوافق بين جميع الدول؛
- ليست جميع المعايير والتعديلات قابلة للتطبيق على القوائم المالية الموحدة للمجموعة ، فبالرغم من توجه النظام المحاسبي المالي إلى تبني بعض من المعايير المحاسبية الدولية ، إلا أن واقع تطبيقها لم يرق إلى المستوى المطلوب، نظرا لكون الاقتصاد الجزائري والمؤسسات الاقتصادية غير مهيأة بعد إلى مستوى هذه المعايير ولا تتوفر الظروف الملائمة لتطبيقها؛
- القيمة العادلة هي القيمة التي يتم بموجبها تبادل موجودات ما أو سداد مطلوبات ما بين أطراف راغبة في ذلك بشروط تعامل عادلة . وحيث أنه يتم إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية ، فإنه يمكن أن تنتج فروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة ، حيث لوحظ أن القيمة العادلة للأدوات المالية لا تختلف بصورة جوهرية عن قيمتها الدفترية؛
- ليس هناك توافق بين طرق توحيد الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي ومعايير الابلاغ المالي، مما يستدعي تحديث خطة التحول إلى المعايير الدولية بالمستجدات التي تحدث على المعايير الدولية ، سواء فيما يتعلق بتحديث المعايير القائمة أو صدور معايير جديدة ، واعتماد تلك المعايير الجديدة بدلا من المعايير الملغاة حتى ولو كان تاريخها لاحقا لتاريخ تطبيق المعايير الدولية في الجزائر؛
- أن النظام المحاسبي المالي أوجد بعض الحلول في كيفية اجراء عمليات توحيد الحسابات الخاصة بالمجموعة من خلال معالجة بعض المشاكل التي كنا نعاني منها في المخطط المحاسبي الوطني نذكر منها معالجة فارق التوحيد، الإيجار التمويلي، الضريبة المؤجلة ، لكن من ناحية أخرى ، فلقد ضيقت النصوص القانونية وفرضت على مجموعاتها تطبيق النظام المحاسبي المالي فقط ، حيث أن هذا الأخير لم ينص على الكثير من المراحل والاجراءات الأساسية المتعلقة في توحيد حسابات المجموعة ، الأمر الذي أوقع معدي القوائم المالية الموحدة في تحدي كبير، خاصة فيما يتعلق بإنجاز قوائم مقبولة بالاستناد على إطار قانوني ضيق؛
- تقوم المجموعة بإعادة تقييم ما إذا كان لديها سيطرة أم لا على الشركة المستثمر فيها إذا كانت الحقائق والظروف تشير بأن هناك تغيرات على عنصر أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاث. يبدأ توحيد الشركة التابعة عندما تحصل المجموعة على السيطرة على الشركة التابعة ويتم إيقاف التوحيد عندما تفقد المجموعة السيطرة على الشركة

التابعة. يتم تضمين الأصول والخصوم ومصاريف وايرادات الشركة التابعة المقتناة أو المستبعدة خلال السنة في قائمة جدول النتائج من تاريخ حصول المجموعة على السيطرة لغاية تاريخ إيقاف السيطرة على الشركة التابعة. كما يطبق المجمع طريقة التوحيد الكلي بالنسبة لشركتين والتي نسبة السيطرة فيها للشركة الأم 59% بالنسبة لشركة سوميديال و60% بالنسبة لمؤسسة إيبيرال والتي هي تحت الرقابة الشاملة وطريقة التوحيد المكافئ بالنسبة للشركات المتبقية؛

- لاحظ في القوائم المالية للمؤسسة المجمع هناك فارق بقيمة 62.000,00 دج لا يعرف مصدره، وبما أن المجمع لو غير هذا المبلغ أي غير التعديل المقدم من قبلها في عنصر المساهمات الأخرى والديون ذات الصلة لما وقعت في هذا الخلل. وأن مجموع الأصول الصافية في الميزانية والخصوم الموحدة غير متساوي بينهما فارق يقدر بـ 62.000,00 دج ولقد تم استفسار عن هذا التفاوت لكن لم نحصل على اي تفسيرات واضحة؛
- يستند مجمع الصيدال في إعداده للقوائم المالية الموحدة للنظام المحاسبي المالي، وفي حالة وجود أي إشكال يتم الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية قبل التحديث الاخير. ويطبق مجمع صيدال أسلوبين للتوحيد فقط هما: أسلوب التوحيد الكلي وأسلوب التوحيد المكافئ، بينما طريقة التوحيد النسبي فهي غير مطبقة في المجمع؛
- قام المجمع بإدماج ضمن الحسابات الموحدة مؤسستين في إطار التوحيد المحاسبي والتي من المفروض أنها لا تدخل ضمن نطاق التوحيد، لا من الجانب الجبائي أو حسب متطلبات المعايير المحاسبية الدولية؛
- قدم مجمع صيدال في الميزانية على أن الخزينة يتم امتلاكها لتكوين مؤونة رغم أن هذا غير مبرر ولا يسمح به القانون الجبائي وغير معترف به لا في النظام المحاسبي المالي ولا في المعايير المحاسبية الدولية؛
- لاحظ أن هناك تفاوت كبير في تكوين مؤونة المخزونات والزبائن غير مبرر، حيث لاحظ أنها تجاوزت نسبة 88% من الديون المشكوك فيها، وهذا في حد ذاته مبلغ كبير جدا مما يعني هذا أن أكثر من 80% من الزبائن مشكوك فيهم والمخزونات قد لا تسترجع.

رابعا: دراسة شنوف حمزة، أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة بعنوان: " **قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي.**" جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017.

أهداف الدراسة :

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على خاصية التحليل المالي للحسابات المجمعة ، وتحديد خصوصياتها مقارنة بالتحليل المالي للقوائم المالية الفردية "اجتماعية"؛
- تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نتائج تحليل مؤشرات النسب المالية لمجمع صيدال خلال الفترة الانتقالية؛
- محاولة التعرف على مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية؛
- محاولة شرح موضوع المجمعات، وما له من أهمية على مستوى الاقتصاديات.

أهمية الدراسة :

أما بالنسبة للأهمية فتجلى ذلك في إبراز مصطلح مجمع الشركات، وتحديد أثر تطبيق SCF على نتائج التحليل المالي لمجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009 ، والذي تعتبر من المعايير الحديثة نسبيا، والشائكة التي يسعى جل طلبة الاختصاص معرفتها ، وبالإضافة إلى كون الظاهرة تمس مجمع من أبرز المجمعات على مستوى الاقتصاد الوطني ، كما تتمثل أهمية الدراسة في كونها من أوائل الدراسات التي تتناول موضوع تأثير معايير المحاسبة الدولية على نتائج التحليل المالي للحسابات المجمعة في الجزائر، ونسبة تطبيق المعايير المؤثرة على نتائج التحليل المالي عند إعداد القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF، وذلك نتيجة المكانة التي تحتلها المجمعات في الحياة الاقتصادية ، ككونها مساعدة على تحقيق التنمية الاقتصادية على الأمد الطويل.

مشكلة الدراسة :

إلى قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبة الدولية، ومدى انعكاس تطبيقها على نتائج التحليل المالي لمجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009، وكمحاولة للإجابة على الإشكالية المطروحة قام بتقييم مدى استجابة، وتوافق قوانين، وتعليمات النظام المحاسبي المالي، لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية ، والتي قسمها لثلاث مجموعات تمثلت في " معايير التي لها أثر مباشر على عملية التحليل المالي عند تطبيقها لأول مرة ، والمتمثلة في معيار التقرير المالي الدولي 3، ومعايير المحاسبة الدولية (12-

16-19-36)، ومعايير المحاسبة الدولية الخاصة بعرض القوائم المالية (1-7)، ومعايير المحاسبة (27 ، 28)، ومعايير التقارير الدولية (10-11-12) الخاصين بتجميع الحسابات ، ولمناقشة إشكالية الدراسة قام باستخدام اختبار t-test لعينتين مستقلتين، ولكل مجموعة على حدا، وأشارت النتائج إلى وجود استجابة تتجاوز 50 %، ومع وجود أيضا " توافق" تأثير ذو دلالة إحصائية بالنسبة لكل مجموعة، ومن ثم قام بمقارنة نتائج مكونات المردودية بنوعيها (المردودية المالية، والمردودية الاقتصادية لمجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية، والتي بلغت في مجملها تسع نسب، وخلصت نتائجها إلى وجود أثر ذو دلالة على مؤشرات النسب المالية التسع المدروسة خلال المرحلة الانتقالية.

حصرت مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

- ما أثر تطبيق القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF، على نتائج مكونات المردودية المالية ، والمردودية الاقتصادية لمجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية؟
- ما مدى استجابة ، وتوافق متطلبات القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمجمع صيدال في تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية الخاصة بعرض القوائم المالية المجمعة IAS 1-7؟
- ما مدى استجابة ، وتوافق متطلبات القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمجمع صيدال في تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (10-11-12) IFRS (27-28) IAS؟
- ما مدى استجابة ، وتوافق متطلبات القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمجمع صيدال في تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية التي لها أثر مباشر على نتائج التحليل المالي عند تطبيقها لأول مرة (3) IFRS (12-16-19-36) IAS ؟

نتائج الدراسة :

- وجود اختلاف كبير وواضح في حسابات الميزانية لمجمع صيدال خلال سنة الانتقال "2009" عند تطبيق SCF، مقارنة بتطبيق PCN لنفس الفترة، وذلك بالرغم من ثبات قيم حسابات عناصر الميزانية للشركة الأم خلال سنة الانتقال "2009" عند تطبيق SCF، مقارنة بقيم عناصرها عند إعدادها وفق PCN لنفس الفترة؛
- قيام الشركات التابعة لمجمع الشركة الأم صيدال بتسجيل بعض عناصر مخصصات الاهتلاك التي لم يتم تسجيلها خلال الدورات السابقة ، وتصحيح بعض المخصصات الأخرى الخاطئة مع إعادة تقييم بعض عناصر الأصول،

بالإضافة إلى إعادة النظر في بعض عناصر الأصول وخصوم الشركات غير المدمجة والتي تقابل معايير الإدماج والتي تخص بها الشركة الأم ، وهذا حسب ما تنص عليه التعليمة الوزارية الخاصة بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد ، وهذا ما أدى إلى وجود اختلاف واضح وكبير في حسابات مجمع صيدال خلال سنة الانتقال "2009" عند تطبيق SCF ، مقارنة بتطبيق PCN لنفس الفترة ، مقارنة بحسابات الشركة الأم والتي أظهر وجود جمود تام على مستوى حسابات الميزانية خلال إعداد قوائمها المالية وفق نظامين محاسبيين مختلفين، إلا أنه مع ظهور هذا الاختلاف لم يتم تبريره أو الإفصاح عليه ضمن التقارير الخاصة بالانتقال إلى SCF؛

- حقق المجمع محل الدراسة زيادة على مستوى إجمالي قيم الأصول الثابتة خلال سنة الانتقال بلغت ما قيمته 946,71 006 238 1دج ، ويعود سبب هذه الزيادة إلى الارتفاع في قيم كل من حساب الأراضي، الأصول الثابتة المادية وأصول ثابتة قيد التنفيذ ، وظهور حساب جديد يسمى بالضرائب المؤجلة على الأصول؛
- حقق مجمع صيدال خلال الفترة الانتقالية انخفاض على مستوى الأموال الخاصة بلغ ما قيمته 020,71 637 122 – دج ، ويعود سبب هذا الانخفاض بالرغم من الارتفاع في قيمة حساب احتياطات – الاحتياطات الخاصة بالتجميع- إلى الانخفاض في كل من قيمتي فوائد الأقلية والترحيل من جديد؛
- حقق المجمع انخفاض على مستوى النتيجة بأنواعها جراء تبني SCF، خاصة على مستوى نتيجة حصص الأقلية إذ بلغ نسبة الانخفاض ما يقارب77%، وتعتبر هذه النسبة كبيرة جدا خاصة عند تحديد حصص الأقلية؛
- حدوث تغيرات على مستوى حسابات رقم الأعمال المبيعات" والتي كانت مغايرة على مستوى كل من جدول حسابات النتائج الخاص بالشركة الأم أو المجمع، فمن خلال قراءة جدول حسابات النتائج الخاص بالشركة الأم إذ وجدت أن حساب المبيعات ضمن جدول حسابات النتائج المعد وفق SCF انخفضت بما قيمته 557,25 295 8 دج مقارنة بما موجود ضمن جدول حسابات النتائج المعد وفق PCN و ذلك راجع للاختلاف في تركيبة الحسابات بين كل من النظامين ، أما على مستوى حسابات المجمع شهد حساب المبيعات ارتفاع قدر بـ946,71 006 238 1دج؛
- وجود استجابة قوية في تطبيق متطلبات معايير المحاسبية الدولية الخاصة بعرض القوائم المالية المجمعة (7-1 IAS) إذ تبلغ نسبتها 5,73 %، مع وجود توافق دال إحصائيا بين متطلبات تلك المعايير وما يقابلها من متطلبات ضمن القوانين والتعليمات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي على مدار 4 سنوات ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛

- وجود استجابة متوسطة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IAS(27-28) IFRS 10-11-12)، إذ تبلغ نسبتها 52%، مع وجود توافق دال إحصائيا بين متطلبات تلك المعايير وما يقابلها من متطلبات ضمن القوانين والتعليمات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي على مدار 4 سنوات، وهذا يتنافى مع صحة الفرضية الثانية؛
- وجود استجابة متوسطة في تطبيق متطلبات معايير التقارير المالية والمحاسبية الدولية المؤثرة على نتائج التحليل المالي للحسابات المجمعة عند تطبيقها لأول مرة (IFRS3، 36-19-16-12 IAS)، إذ بلغت نسبتها ما يقارب 4,63 %، مع وجود توافق دال إحصائيا بين متطلبات تلك المعايير وما يقابلها من متطلبات ضمن القوانين والتعليمات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي على مدار 4 سنوات، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة؛
- كما تبين لنا وجود اختلافات عند حساب النسب المالية الرئيسية للقوائم المالية الفردية مقارنة بالقوائم المالية المجمعة ، تتمثل أساسا في حساب المردودية المالية ، والتي يتم تقسيمها عند تحليل القوائم المالية المجمعة إلى مردودية حصص الأقلية ، مردودية حصة المجمع ومردودية الحصة الإجمالية للمجمع؛
- كان هناك تأثير سلبي على كل من مؤشرات " مردودية الأصول بـ 77,0 %، مردودية الأموال التشغيلية بـ 26,7%، مردودية المالية الخاصة بحصص الأقلية بـ 61,0 %، معدل دوران الأصول الاقتصادية بـ 30,8%، معدل الربحية الإجمالية بـ 37,0 %، معدل ربحية الاستغلال بـ 70,5% "؛
- كما كان هناك تأثير ايجابي شمل مؤشرات" المردودية المالية الإجمالية والمردودية الخاصة بالمجمع بـ 0،14 و 0,07 % تواليا، والنسبة الهيكلية بـ 13% ".

بعد عرض الباحث النتائج المتوصل إليها، أعاد ما قاله فيما سبق أن نتائج هذه الدراسة تتوافق إلى حد كبير مع أغلب الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها، إذ أن الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية آثار متنوعة على كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج، وهذا ما يؤدي لظهور أثار على نتائج تحليل النسب المالية بشكل عام.

وفي الأخير إضافة لنتائج الدراسات السابقة، وتعزيزا بدراسته استطاع القول أن الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية، أو نظام محاسبي مالي يستمد مبادئه منه ، له أثر سلبي على كل من نتائج النسب المالية والأموال الخاصة بشكل عام ، وآثار ايجابية على قيمة إجمالي الأصول ، وأخيرا مع وجود تضارب بين الدراسات حول قيم النتيجة بأنواعها.

خامسا: دراسة خليل طيار، أطروحة دكتوراه في دراسات محاسبية وجبائية بعنوان: " **تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية**." جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017.

أهداف الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى :

- البحث في الأبعاد التي تساعد على بناء نموذج محاسبي للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية بما يضمن التوازن الفعال بين مصالح مختلف الأطراف بما يحقق الشرعية؛
- ابراز ملامح النموذج النظري يوضح سلوكات وأعمال المجمعات دولية النشاط الذي ساعد على تبني سياسات ومخططات أعمال لها تأثير حتما على مصالح مختلف الأطراف المعنية بالممارسة المحاسبية للتجميع؛
- استعراض الاسباب والدوافع الحقيقية لتبني نموذج محاسبي للتجميع في بيئة الأعمال الدولية (النموذج الأمريكي، النموذج الدولي، النموذج الأوربي)؛
- تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) في ظل خصوصية بيئة الاعمال الوطنية وعلى ضوء الخيارات المحاسبية المتبناة.

أهمية الدراسة :

استمد البحث أهميته من سلوكات بعض المجمعات في بيئة الأعمال الدولية بدافع تحقيق الربح والبحث عن الأمثلية الجبائية ، تحت غطاء شركات وحسابات بنكية أوف شور (Offshore) كرست مبدأ الاحتيال والتهرب الجبائي بالتردد العالي الممارسان على نطاق دولي واسع ضمن مراكز مالية أوفشور من خلال العمليات بين فروع المجمعات عن طريق مخططات دولية متشابكة يصعب تتبعها.

تمثلت أهمية هذا الموضوع كذلك في تزامن معالجته مع بعض المجهودات المحدودة التي تبذل في الجزائر في إطار تأهيل الممارسة المحاسبية للمجمعات، خاصة تلك التي يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة. ثم إن التحولات الاقتصادية التي تعرفها المجمعات الجزائرية والمتمثلة في تدويل الأعمال، وعدم وضوح الدوافع وراء انتشار المجمعات.

مشكلة الدراسة :

قامت الجزائر مثل العديد من دول العالم ، بتبني استراتيجية إصلاح محاسبي في إطار الانفتاح على الممارسات المحاسبية الدولية التي عجزت بيئة الأعمال والمنظومة القانونية الوطنية على استعالهما، ما أحدث خللا في النموذج المحاسبي للتجميع نتيجة لغياب الثقافة المحاسبية وطريقة التسيير للمجمعات في بيئة الأعمال الجزائرية، واحدة للقطاع الخاص والثانية للقطاع العام. وعدم وضوح الدوافع وراء انتشار المجمعات الوطنية و/أو الأجنبية)

ضمن منظومة سياسية ، اقتصادية واجتماعية ساعدت على تبني سياسات ومخططات أعمال بين الفروع للاستفادة من الإمتيازات الجبائية الممنوحة للمجمعات دون التعبير عن الواقع الفعلي لها.

وهذا خلافا لفلسفة الاصلاح القائمة على ضمان مصالح مختلف الأطراف المعنية بالممارسة المحاسبية مقارنة بمصلحة المجموعة الوطنية التي تتأثر حتما بسلوكات المجمعات ضمن نموذج الأعمال في البيئة الدولية الذي أصبح يتيح إمكانية الاحتيال وتحقيق الأمثلية الجبائية عن طريق الأوفشور (Offshors)، وعليه فإن السؤال الجوهري الذي حاول الباحث الإجابة عليه من خلال هذه الأطروحة هو:

ما أهمية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع بما يضمن التوازن الفعال بين مصالح مختلف الأطراف المستعملة؟ وماهي السبل الكفيلة لجعل هذه العملية ملائمة للواقع الاقتصادي للجزائر؟.

نتائج الدراسة :

حظيت الممارسة المحاسبية الدولية للتجميع باهتمام متزايد من الباحثين، المهنيين، الهيئات والمنظمات ضمن اتجاهين أكد على تباينهما السلوكات الانتحارية لبعض المجمعات في بيئة الأعمال الدولية بدافع تحقيق الربح والبحث عن الأمثلية الجبائية ، تحت غطاء شركات وحسابات بنكية أوف شور (Offshore) كرست مبدأ الاحتيال والتهرب الجبائي بالتردد العالي الممارسان على نطاق دولي واسع ضمن جنات ضريبية من خلال العمليات بين فروع المجمعات عن طريق مخططات دولية متشابكة يصعب تتبعها.

هدفت الدراسة لتحديد بعض الأبعاد المحددة لبناء نموذج محاسبي وطني للتجميع في الجزائر قائم على مبدأ تحقيق التوازن بين احتياجات المجمعات تبعا لنموذج أعمالها ومنطق نموها وتمويلها مقارنة بمصلحة المجموعة الوطنية، للقيام بذلك ، اعتمد الباحث دراسة ميدانية لعرض تجربة الجزائر باستخدام وسائل البحث العلمي المتمثلة أساسا في المقابلة ، الملاحظة ، والتحليل الوثائقي .

ساعد اختبار نموذج التوحيد الأوروبي للتجميع القائم على إلزام المجمعات المسعرة في البورصة بالمعايير المحاسبية الدولية وترك الاختيار لباقي المجمعات على كشف خلل بنيوي في بيئة المحاسبة الوطنية نتج من جهة عن الاختلاف مع الثقافة المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية وشكل تطورها، ومن جهة ثانية عدم قدرة هذه البيئة على استيعاب أنشطة المجمعات المتجهة نحو التدويل أكثر فأكثر.

أظهرت نتائج الدراسة خصوصية الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الدولية والغموض الذي يحيط بها، وأثبتت محدودية المناقشات على المستوى الدولي في توضيح مدى استجابة النموذج المحاسبي الدولي للتجميع لاحتياجات المجمعات دون المساس بمصلحة باقي الأطراف ذوي العلاقة . خاصة بعد الأثار التي خلفتها الأزمة

المالية العالمية سنة 2008، نتيجة للسلوكات الانتحارية للكثير من الشركات على المستوى الدولي بدافع تحقيق الربح. ومن خلال مراجعة نتائج هذه الدراسة تمكن الباحث من الإشارة إلى ما يلي:

- نموذج الأعمال (Business model) للمجمعات أصبح ذو نزعة توسعية أكثر فأكثر ساعد على ذلك تزايد عدد الجنات الضريبية نتيجة لتنافس بعض الدول على استقطاب فروع المجمعات في إطار ترتيبات واتفاقيات جبائية تسمح بالنشاط تحت غطاء ما بات يعرف بالشركات والحسابات البنكية أوفشور (Offshore) أو الكيانات ذات الغرض الخاص (SPE)، الأمر الذي سهل على بعض المجمعات ممارسة الاحتيال باستعمال الهندسة المالية والأمثلية الجبائية، ما مكنها التهرب الجبائي بالتردد العالي (Evasion fiscale a haute frequence) من خلال العمليات بين فروع المجمعات عن طريق مخططات دولية متشابكة ضمن فضاء افتراضي جديد للأعمال يصعب تتبعها من خلاله؛

- هيمنة ثقافة المعايير المحاسبية الدولية وارتباطها بممارسات وسلوكيات مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية (Big 4) والشركات متعددة الجنسيات وضغط اللوبيات وصناديق الاستثمار في مختلف قطاعات النشاط تحت غطاء انتشار الأفكار، عقد من مهمة هيئات التوحيد الوطنية لمعظم الدول في مسايرة تطور النموذج المحاسبي الدولي. والدليل الاصلاحات التي أدخلها مجلس (IASB) على المعايير المحاسبية والتفسيرات الخاصة بالمجمعات وسياسة التقارب مع مجلس (FASB) بخصوص موضوعي السيطرة ومحيط التجميع. التي جاءت على وقع الفضائح المالية والاتهامات الموجهة للمعايير الدولية على أنها السبب في خلق الأزمة وتسريع وتيرتها.

- تأهيل الممارسة المحاسبية للمجمعات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة التجميع، لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر على الصعيد الاقتصادي ، السياسي والاجتماعي، والتي كان لها أثر بالغ على واقع المجمعات الجزائرية دولية النشاط ومحيطها الذي تعمل فيه؛

- خيار النموذج المحاسبي الوطني للتجميع يجب أن يراعي في بناءه تحقيق التوازن بين مصلحة مختلف الأطراف المعنية كأساس لصون المصلحة الوطنية، وبالتالي القراءة المتأنية للظرفية الاقتصادية على المستويين الوطني والدولي قد تساعد على ترجيح خيار فصل الجباية المتعلقة بأنشطة المجمعات عن المحاسبة ؛ على الرغم من هذا الخيار من تبعات ترتبط أساسا بقرار توطين أنشطة المجمعات (Delocalisation) وتأثير ذلك على ملف التشغيل الذي تنجح الشركات متعددة الجنسيات دائما في استغلاله وإدارته لمصلحتها؛

- الممارسة المحاسبية للمجمعات أصبحت لا تلعب أي دور في حل أو معالجة قضايا الإصلاح بين مختلف الأطراف الفاعلة لكونها أصبحت أداة في يد المجمعات الدولية ومكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية (Big 4) على اعتبار أن الممارسة المحاسبية اصبحت لا تساير نموذج أعمال هذه المجمعات وأصبح على حساب المجموعة الوطنية.

سادسا: دراسة نعيجي عبد الكريم، أطروحة دكتوراه في محاسبة ومراقبة التسيير بعنوان: " **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات.**" جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2017.

أهداف الدراسة :

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- التعرف على الأسباب والدوافع التي أدت إلى قيام الجزائر بإصلاحات في الميدان المحاسبي والجبائي وإلى ما خلص ذلك؛
- محاولة بعث تفكير عام حول المجمعات من المفهومين المحاسبي والجبائي ذو البعد الاقتصادي والقانوني وحتى الاجتماعي؛
- التطرق إلى منهجية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المجمعات؛
- التعرف على أثر التجميع المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي على القوائم المالية المجمعة؛
- معرفة مدى تحفيز النظام الجبائي الجزائري في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكوين مجمع شركات؛
- اقتراح بعض التوصيات المناسبة والكفيلة من أجل توافق النظام المحاسبي المالي مع محاسبة وجباية مجمع الشركات؛
- السعي لتنمية القدرة المعرفية في هذا الميدان كمحاولة لتسليط الضوء على هذا الجانب الذي لم يحض بعد بدراسة مكثفة تعكس مدى أهمية هذا البحث.

أهمية الدراسة :

بعث الباحث أن أهمية البحث تزامنا مع إصلاح النظام المحاسبي الجزائري الذي يسمح بترجمة الواقع الاقتصادي للكيانات و الإفصاح عن نتائجها المالية ، و من تم لابد أن يتماشى مع تطور الأسواق و تغير الحاجة إلى المعلومات ، و أن يتكيف باستمرار مع تطور عالم الأعمال، كذلك للدور الكبير الذي يلعبه مجمع الشركات، ليس فقط من باب تحريك الاقتصاد الوطني على المستوى المحلي، بل في جلب المستثمرين الأجانب و توسيع حجم النشاط الاقتصادي ، مما يتطلب وجود نظام محاسبي فعال يساهم في إعداد بيانات مالية مجمعة تمكن مستخدميها في اتخاذ القرارات الرشيدة .

كما أن مجمع الشركات هو نظام إرادي يعمل على حث الشركات على التعاون فيما بينها ومقابل ذلك تقوم الدولة بمنح هذه الشركات امتيازات جبائية التي قد تؤدي إلى التضحية بجزء من مواردها المالية الجبائية بغية تحقيق هذه الاندماجات بين الشركات وتشجيعها على زيادة استثماراتها من جهة، واستخدامها كأدلة المواجهة المنافسة على المستوى الدولي من جهة أخرى.

مشكلة الدراسة:

ما مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر؟

للإجابة على هذا التساؤل، طرح الباحث عدة أسئلة فرعية تتمثل في:

- ما هو واقع النظام المحاسبي في الجزائر؟ وما هي دوافع إصلاحه والنتائج المترتبة على ذلك؟
- ما هو واقع النظام الجبائي في الجزائر؟ وما هي دوافع إصلاحه والنتائج المترتبة على ذلك؟
- ما هو مفهوم مجمع الشركات في الجزائر؟ وما هي دوافع إنشائه والاعتراف به؟ وما هو واقعه في بيئة الأعمال الجزائرية؟
- فيما تتجلى نجاعة النظام المحاسبي المالي في محاسبة المجمع؟
- هل يستفيد مجمع الشركات من نظام جبائي محفز على تكوين هذا النوع من الكيانات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟
- هل تتفق آراء عينة الدراسة حول التساؤلات المطروحة؟

نتائج الدراسة :

إن الهدف الرئيس لهذه الدراسة هو التعرف على مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر وهذا من أجل الإلمام بمختلف المعطيات حول نجاح عملية إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وإبراز العناصر التي تحد من نجاعته .

التحقيق ذلك اعتمدنا المنهج التحليلي والوصفي قسمنا بموجبه الدراسة إلى قسمين: قسم نظري يطلع على مختلف المصادر المتعلقة بالدراسة ، وقسم تطبيقي يعتمد على التحليل بواسطة برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لنتائج استبانة وزعت على عينة ذات صلة بموضوع الدراسة، وقد بلغ عدد مفرداتها 264 .

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تقدم الوضعية المالية الصادقة والشفافة لمجمع الشركات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد، كما توصلت إلى وجود صعوبة في شروط

تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي يعتبر نظام جبائي محفز لكن بلا دراسة جدوى أو الآثار المرتقبة من تقديم هذه التحفيزات .

وقد أوصت الدراسة ضرورة إرساء بيئة تسمح بالتطبيق السليم والواقعي والعملي للنظام المحاسبي المالي المستمد فعليا من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية، التي تظهر القوائم المالية المجمعة صادقة وشفافة تقدم الوضعية الحقيقية لمجمع الشركات وتفيد مستخدميها خاصة المستثمرين الأجانب منهم قليلي الوجود أملا في اتخاذهم القرار الرشيد.

كما أوصت الدراسة إلى تبسيط المشرع الجبائي لشروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي، مع جعله نظام محفز مدروس الأثر على جذب الاستثمارات التي تساهم في تكوين مجمع الشركات.

وصل الباحث من خلال ما تقدم من دراسته إلى النتائج التالية :

- هنالك تحديات ومعوقات تواجه عملية التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي منها أساسا:
- ضعف نشاط السوق المالي، فعدد الشركات المدرجة فيه قليلة جدا، الأمر الذي يعكس تحييد أهم مشرف على إلزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وبالتالي النظام المحاسبي المالي؛
- لا تتوافق الخصائص الاقتصادية للجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وهذا راجع أساسا إلى:

✓ الاعتماد شبه التام على قطاع المحروقات، يعكس عدم تنوع الاقتصاد الجزائري بما يتلاءم مع مختلف متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

✓ حجم الاستثمار الأجنبي ضعيف إذا ما قورن بدول نامية أخرى، والذي يعكس قلة الضغط على الجزائر لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وبالتالي النظام المحاسبي المالي.

- ضعف التأهيل المحاسبي، ويرجع ذلك حسب آراء المبحوثين المتعاملين في ميدان المحاسبة والجباية إلى:

✓ قصر المدة المخصصة لإعادة تأهيل القائمين على مهنة المحاسبة والجباية؛

✓ التفاوت بين ما يتم تدريسه في الجامعات مع ما هو معمول به في الواقع العملي؛

✓ تباين المستوى التعليمي بالمقارنة مع الدول المتقدمة يؤدي إلى اختلاف درجة فهم المعايير المحاسبية الدولية .

- عدم تماشي القوانين ذات العلاقة كالقانون الجبائي والقانون التجاري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي؛
- النظام المحاسبي المالي مقتبس من المعايير المحاسبية الدولية المصاغة على أساس خصائص الدول المتقدمة،

هذا الأمر يحصر عملية الالتزام على مواضيع محدودة؛

- إن الإصلاحات الجبائية التي أقدمت عليها الجزائر كان هدفها تبسيط الإجراءات الجبائية حتى تسمح للمتعاملين الجبائيين (الإدارة الجبائية، المكلفين) من استيعابها، إلا أنها لم تصل إلى مبتغاها، فمازال النظام الجبائي الجزائري غير مستقر يتميز بالإكثار من التعديلات في مقوماته، كما يحتوي على الكثير من الثغرات التي تمكن من التهرب الضريبي وغيرها من الميزات التي تجعل المكلفين بالضريبة يلقون صعوبات في تقبل أعبائه؛

- إن عملية إصلاح النظام الجبائي الجزائري كانت مجرد عملية استيراد مواد قانونية من النظام الجبائي الفرنسي وهو أمر غير منطقي نظرا لاختلاف المعطيات الاقتصادية والاجتماعية... إلخ، هذا ما يبرر الحجم الهائل للتعديلات في مقوماته بمناسبة قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية، ضف إلى ذلك خلو القرارات الجبائية من أي رؤية عملية أي أنها قرارات غير مؤسسة؛

- المستوى الحالي للإدارة الجبائية من حيث الموارد البشرية لا يسمح بتسيير السياسة الجبائية، حيث اهتم المشرع مضمون الإصلاحات دون الاهتمام بمن ينفذ هذه الإصلاحات، بذلك فإن الزيادة في حصيلة الاقتطاعات الجبائية لا ترتبط بأداء الإدارة الجبائية بقدر ما ترتبط بتطور الظرف الاقتصادي؛

- يعتبر التجميع المحاسبي في الجزائر ظاهرة حديثة النشأة، والتي تترجم واقع الاقتصاد الجزائري الذي لا يزال يشهد مرحلة التأقلم مع متطلبات العولمة، فالمشرع الجزائري لم يخصص نصوصا لتنظيم محاسبة مجمع الشركات إلا حديثا أين ألزم الشركات القابضة التي تلجأ علنا للادخار أو المسعرة في البورصة بإعداد القوائم المالية المجمعة ونشرها؛

- إن المؤسسة الأم تقوم بالتجميع مع فروعها وشركاتها التابعة لغرض تحقيق منافع اقتصادية إلا أن أغلبها غير مسعرة في البورصة؛

- تعتبر المؤسسة الأم قاطرة شركاتها الفرعية باعتبار إدارتها هي التي تتكفل بإعداد القوائم المالية المجمعة، وفي نفس الوقت المشرفة على عملية التجميع المحاسبي وتتحكم في شؤون الشركات التابعة لها في إطار القوانين الداخلية لها؛

- تفتقر مجمع الشركات الجزائرية للكفاءات البشرية المؤهلة صاحبة الخبرة الكافية واللازمة لعملية التجميع المحاسبي؛

- عدم مواكبة مجمع الشركات الجزائري للتغيرات التي تطرأ على النظام المحاسبي المالي الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة التجميع المحاسبي وفقا للنظام ذاته؛

- إن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تحقق الغرض الأساسي من إعدادها ألا وهي تقديم الوضعية المالية الحقيقية الشفافة والصادقة لمجمع الشركات وشركاته الفرعية كما لو تعلق الأمر بكيان واحد؛

- يمكن أن يساهم النظام المحاسبي المالي في إطار التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين في تفكيك الصعوبات التي تعكف وراء الشركات الأجنبية الموجودة في الجزائر مما يسهل لها القراءة الجيدة والواضحة لوضعياتها المالية؛

- إن مجمع الشركات من الناحية الجبائية وفي ظل النظام المحاسبي المالي يحظى بمعاملة خاصة، إذ بخضوعه لنظام الميزانية الموحدة تصبح الشركة المسيطرة على الشركات الأخرى هي المكلفة الوحيدة أمام الإدارة الجبائية.

- النظام الجبائي الجزائري لمجمع الشركات هو نظام يتضمن شروطا يصعب تطبيقها في الميدان، يظهر ذلك من خلال :

- اقتصار تكوين مجمع الشركات على شركات المساهمة (SPA)، الأمر الذي يقصي الشركات ذات مسؤولية محدودة (SARL) والشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (EURL) والمتواجدة بقوة في الواقع الجزائري؛

- تنظيم بعض الشركات في شكل شركات فرعية تملك هي بدورها شركات فرعية(sous filiale) ، فالمشرع الجبائي في تعريفه لمجمع الشركات لم ينص على الحيازة غير المباشرة لرأسمال الشركات الفرعية، وبالتالي هذا النوع من التنظيم لا يمكنه تكوين مجمع شركات لأن عامل التبعية المباشرة للشركة الأم غير متوفر، كما أن القانون التجاري يمنع وبصراحة أن تملك شركة أسهم شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تحوز هي الأخرى على أسهم تلك الشركة وهو ما عرفناه بالمساهمة المتداخلة؛

- النسبة المطلوبة في تكوين مجمع الشركات هي نسبة مرتفعة ويمكن أن تشكل عائقا أمام الشركات التي تنوي الاندماج؛

- فيما يخص الشركات البترولية لا يمكنها أن تطبق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات، فهو قرار سياسي اجتماعي أكثر منه اقتصادي باعتبار أغلب إيرادات الجزائر من قطاع المحروقات، وبالتالي لا يمكن لمجمع سوناطراك كمصدر إيراد الجزائر أن تخضع لأي نظام؛

- إن النظام الجبائي المطبق على مجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي نظريا هو نظام امتيازي منحه المشرع قصد تشجيع اندماج الشركات إلى المجمع، فبإتباع نظام توحيد الأرباح و إعداد ميزانية موحدة لكامل المجمع يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، غير أن المشرع الجبائي لم يرخص في هذا النظام بإجراء مقاصة بين خسائر شركات مندمجة مع أرباح شركات مندمجة في نفس المجمع، الأمر الذي يؤدي إلى تراكم الخسائر

وبالتالي خروجها من نظام الاندماج الجبائي وثم الإفلاس (التضامن ما بين الفروع)، هذا من جهة، و من جهة أخرى لا ننكر أن المزايا الجبائية الممنوحة في إطار تحفيز الاستثمار المحلي و جذب الاستثمار الأجنبي و خاصة المباشر منه و التي تهدف إلى تكوين مجمع الشركات في الجزائر لم تبلغ مرادها، فبحصول العديد من المستثمرين على هذه المزايا وبمجرد انتهاء مدة هذه المزايا، فإنهم يتجهون نحو تغيير أنشطتهم و طلب المزايا الجبائية مرة أخرى عوض طلب مزايا التوسع في المشاريع التي كانوا يزاولوها أو ترحيلها و هذا الأمر لا يخدم الاقتصاد الوطني.

سابعا: دراسة عريوة رشيد، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بعنوان: " **إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS** ." جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2018.

أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة على السؤال الأساسي والاسئلة الفرعية للبحث، واختبار الفرضيات هدف البحث إلى:

- معرفة المكانة التي تحتلها الميزانيات المدمجة في المحاسبة كونها المادة الاعلامية الاحسن على مستوى المجمعات خاصة أن القوائم المالية المدمجة يعتمد عليها في توزيع الأرباح وحساب ربحية السهم والمؤشرات المالية الأكثر دلالة عكس الميزانيات الفردية التي لها دور على مستوى الاقتصاد الكلي وحساب الضرائب على الارباح؛
- الوقوف عند المشاكل والصعوبات المتعلقة بتوحيد الحسابات من منظور النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS من خلال البحث النظري وكذا دراسة الحالة بالاعتماد على حالات شاملة في الجزء النظري لإزالة الغموض في التعامل مع بعض المشاكل والتي لم تطرح في دراسة الحالة. الوقوف على بعض الحسابات غير مفسرة من قبل النظام المحاسبي المالي والمتعلقة بالحسابات المدمجة (حقوق الأقلية، فارق المعادلة، فارق التقييم، الحصة من النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة، السندات المقومة بالمعادلة، فارق الاقتناء وكذا المنهجية المتبعة من طرف المجمع موضوع البحث في اعداد الحسابات المجمعة.

أهمية الدراسة :

تجلت أهمية الدراسة من خلال الأهمية التي أعطتها المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية لهذا الموضوع فمن خلال حزمة 41 معيارا محاسبيا دوليا تطرقت المنظمات المحاسبية إلى 03 معايير مباشرة للتجميع وهي المعايير IAS27 ، IAS28، IA531 والمعايير المساعدة والتي تظهر بمناسبة الاندماج وتجميع الحسابات وهي الضرائب المؤجلة IAS12 واندماج الأعمال.IFRS03

كما أن معايير الإبلاغ المالي الدولية بعد 2001 تطرقت إلى 03 معايير جديدة من اجمالي 13 معيار السارية المفعول و04 معايير قيد الدراسة.

تعتبر الأسهم من أهم الأدوات المالية وعملية الحيازة او التنازل تقود في حالة الزيادة إلى الدخول في محيط الإدماج وبالتالي الخضوع لتجميع الحسابات، وفي حالة نقصان نسبة المساهمات إلى الحدود الدنيا المفروضة تتحول المعالجة إلى الميزانيات الفردية وفقا للمعايير AS32 ، IAS39 و IFRS09.

تمثل عملية الفصل بين الميزانيات الفردية والميزانية المجمعة نصف العمل الذي يقودونا إلى فهم واستيعاب نية واضعي المعايير في الفصل بين مختلف الحالات للشركات التابعة أو الفروع ، المساهمات، او خارج محيط التجميع. دراسة الأنظمة الجبائية للمجمعات ومعرفة كل نظام وشروط تطبيقه والاعفاءات الجبائية بين الشركات داخل المجمع تجعل من دراسة الأنظمة الجبائية عنصرا مهما في دراسات الجدوى من تكوين المجمعات.

مشكلة الدراسة :

هل يمكن للشركات التي تمارس نشاطها في الجزائر الاعتماد في إعداد القوائم المالية المدمجة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF كاف أو إن الرجوع إلى المرجعية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية ؟

إن الإجابة على هذه الإشكالية تطلب على الباحث تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمجمعات، تقنيات تكوينها والحسابات المجمعة؟
- ما دور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تجميع الحسابات، ودرجة تطابق النظام المحاسبي المالي معها؟
- ماهي طرق التجميع وكيفية تحديد محيط تجميع الحسابات؟ وهل توجد محدادات لاقصاء شركة او شركات من المجمع من عملية التجميع؟
- ماهي الانظمة الجبائية الخاصة بمجمع الشركات؟
- كيف يتم اعداد القوائم المالية والجبائية للمجمع من خلال مجمع صيدال للسنة المقفلة في 2016/12/31؟

نتائج الدراسة :

تناولت هذه الدراسة موضوعا من الموضوعات المثيرة للاهتمام في حقل المحاسبة وهي إعداد الحسابات المجمعة، أي القوائم المالية لشركة تملك مجموعة من الشركات التابعة ، الشركات الزميلة والكيانات المشاركة ، فعلى مسيري الشركة الأم أن يقدموا القوائم المالية المجمعة وهذا من اجل اعطاء النظرة الاقتصادية والمالية الحقيقية لمجموع الشركات المكونة للمجمع، وهي تساعد مستخدمي القوائم المالية ، من المساهمين ، المستثمرين، مراقبي التسيير، الموردين... الخ في اتخاذ القرارات.

تمت دراسة النظام المحاسبي المالي SCF في الجانب المتعلق بالقوائم المالية المجمعة، ودراسة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، التي تناولت موضوع تجميع الحسابات بصورة مباشرة أو غير مباشرة والتركيز على الجانب التقني المتعلق بكيفية اعداد القوائم المالية المجمعة، واسقاط الدراسة النظرية على دراسة حالة مجمع صيد خلال السنة المالية 2016.

من اهم النتائج التي توصل اليها، أنه لا يمكن الاعتماد على النظام المحاسبي المالي فقط في اعداد القوائم المالية المجمعة، بل الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية في ظل عدم وجود معايير محاسبية جزائرية تضبط الممارسة المحاسبية.

مجمع صيدال لا يتحكم بشكل جيد في النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالميزانية الفردية فعمليات التسوية في نهاية السنة والمتعلقة بالقياس لفوائض ونواقص قيم المساهمات، لا تسجل في شركة صيدال مما يترك لها أثر سلبي على الضرائب على الأرباح المسددة وعلى مصداقية القوائم المالية.

لا يتحكم مجمع صيدال في المحاسبة الضريبية، فنجد أن فارق إعادة التقييم والذي من المفروض أن يوزع على 10 سنوات، قام المجمع بإدراجه كاملا في سنة 2016 متناسيا الآثار السلبية التي تعود على حسابات الخزينة، وعلى نتيجة الدورة، وعلى مبدأ قابلية المقارنة بين السنوات فسنوات 2015 و2016 لهما رقم أعمال متقارب ونفس الشيء للمصاريف ونجد أن IBS لسنة 2015 تقريبا 320 مليون دج أما 2016 نجد 620 مليون دج وهذا بسبب إدراج فارق إعادة التقييم في الربح الجبائي لسنة واحدة، كما أن نصيب العمال من الأرباح كان من الممكن تكوين له مؤونة في نهاية السنة لأنها مصاريف لها اقتصاد في الضريبة IBS رغم وجود الحسابات في النظام المحاسبي المالي فمازالت تعالج بالطريقة القديمة وفق PCN اي لا تخفض من النتيجة، فمصاريف سنة 2016 غير مقبولة الخصم جبائيا في المقابل مصاريف 2015 والمسددة في 2016 تدرج كتخفيضات في الجدول 09 المتعلق بتحديد النتيجة الجبائية.

على المجمع الاستفادة من المزايا الجبائية وبغض النظر على الملاحظات السالفة الذكر عن شركة ابيرال بإمكان تحويل شركة ابيرال إلى وحدة بما أن الملكية 100% وبالتالي الاستفادة من خصم الخسائر للسنوات السابقة في حدود 04 سنوات، أو مراسلة مديرية الضرائب واختيار نظام الإدماج الجبائي.

في عمليات المعالجة من اجل إعداد القوائم المالية المدمجة لم يقصي الأثر المزدوج لتقسيمات الأرباح فهي مسجلة في النتيجة سواء للشركات التابعة او الكيانات المشاركة في سنة 2015 وبالتالي يجب إقصاءه من النتيجة في سنة 2016 والتي كانت بمبلغ 32 مليون دج.

على مستوى الميزانيات الفردية لا يظهر فارق الاقتناء في كل حال من الاحوال وتسجل المساهمات بسعر الإصدار كاملا في ح/26 ولا يظهر فارق الاقتناء الا في الميزانية المجمعة عن طريق تقسيم ح/26 ليوافق القيمة الاسمية والباقي تسجل في ح/207 مدينا او دائنا وهو ما سجل في شركة صيدال على مستوى الميزانية الفردية. في محيط التجميع لم يوفق المجمع في تحديد الشركات خارج محيط الإدماج فشركة الزجاج وشركة الجزائرية للمقاصة هم خارج محيط الإدماج ويعالجان على مستوى الميزانية الفردية فقط حيث قام المجمع بإدراجهم في محيط الإدماج، كما ان الشركة Joras في طور التصفية وبالتالي لا تدخل محيط التجميع عكس ما قام به المجمع. الشركتان EDICو ACDIMA لم تقدم للمجمع ميزانية الشركتين والتي لم تدخلان في محاسبة المجمع على مستوى الميزانية الفردية والمجمعة.

عند حساب فارق المعادلة لم يأخذ المجمع عند الحساب الا الشركات المحققة لنتائج ايجابية (أرباح) وادخل حتى الشركات والتي كان من المفروض خارج محيط الادماج، وفي حساب حصة النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة ادخل كل الشركات وهذا ما يعد تناقضا ولا يوجد اي نص يشير الى ذلك.

شركة ابيرال وفق لنص المادة 734 من القانون المدني الجزائري تعتبر شركة منحلة لأنها استهلكت كامل رأسمالها، فنجد أن المجمع رغم عدم تحقيقها لأي مردودية في السنوات الثلاثة الأخيرة والقيمة الرياضية السالبة في السنوات الثلاثة الأخيرة قام المجمع بشرائها بمبلغ تقريبا 16940 دج هذا المبلغ ليس له أي معنى اقتصادي.

عملية إعادة التقييم يجب أن يقوم بها كامل الشركات المكونة للمجمع خاصة أنها موجودة تقريبا في منطقة نشاطات واحدة، فماعدا المقر الاجتماعي، لا الشركات التابعة ولا الكيانات المشاركة قامت بإعادة تقييم التثبيتات ، وبالتالي لا يمكن إعطاء الصورة الصادقة للمجمع والذي يقضي بتجانس طرق التقييم، كما أن وحدة المدية مازالت تسجل فارق إعادة التقييم بالطريقة المعتمدة في PCN وهذا من خلال الملاحظة لحساب 105 والذي يتناقص كل سنة .

من خلال دراسة الباحث لمجمع صيدال لسنة 2016 تبين له أنه لا يمكن للمجمع أن يطبق المعايير الجديدة لتجميع الحسابات IFRS10، IFRS11، IFRS12، نظرا للظروف المحيطة فالشركة التي لا تقدم قوائمها المالية للشركة المستثمرة من اجل إعداد القوائم المالية المدمجة كيف بإمكانها أن تفصح على الاتفاقيات والشراكات المبرمة وعن البنود في تلك الاتفاقيات.

لأول مرة في سنة 2016 يقوم المجمع وفق لتحفظات محافظي الحسابات إعداد قائمة تدفقات الخزينة المجمعة قائمة التغير في الأموال الخاصة المجمع وإصدارهم في تقرير مجلس الإدارة والذي لم يوفقا في إعدادهما خاصة القائمة الثانية.

لا توجد في القوائم المالية الصادرة من طرف مجمع صيدال أي ملاحظة أو تعليق هامشي بخصوص حساب ما أو الإشارة إلى محاسبة البيئة او محاسبة المسؤولية الاجتماعية وهذا نظرا لطبيعة نشاط المجمع الذي يمكن أن يؤثر على البيئة، كما أن نشاطه أيضا المتمثل في الأدوية الموجهة للاستعمال البشري ربما يكون فيها جانب للمسؤولية الاجتماعية، رغم أن الملاحظات والتعليقات كما ذكرنا سابقا تمثل جزاء مهما من التقارير المالية.

المطلب الثاني: الدوريات والمؤتمرات

الفرع الأول: الدوريات

أولا– دراسة عريوة رشيد، بعنوان: " **الحسابات المجمعة بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS** "، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة الجزائر، العدد 2017/18، ص 374-391.

هدف الدراسة:

تناول هذا البحث أحد الموضوعات المثيرة للاهتمام في حقل المحاسبة والمتمثل في إعداد الحسابات المجمعة، أي القوائم المالية لشركة تملك مجموعة من الفروع أو الشركات التابعة ، فعلى مسيري الشركة الأم أن يقدموا الحسابات المجمعة من اجل إعطاء النظرة الاقتصادية والمالية الصادقة المجموع الشركات بهدف استعمالها من طرف مستخدمي القوائم المالية من مساهمين، مستثمرين، مراقبي التسيير وموردين..... الخ

اختصت هذه الدراسة في تسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي SCF وهل تطبيق نصوصه لوحدها يمكن من إعداد القوائم المالية المجمعة دون الرجوع إلى نصوص المرجعية الدولية IAS / IFRS، وهل يمكن القول إن النظام المحاسبي المالي يواكب التطورات على المستوى الدولي خاصة فيما يتعلق بمعايير التقارير المالية الدولية IFRSالصادرة في 2013/01/01 وهذا من خلال دراسة حالة مجمع صيد ال خلال سنة 2016 علما .

خلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي وحده لا يمكننا من إعداد الحسابات المجمعة وبالتالي اللجوء إلى المرجعية الدولية IAS / IFRS ضرورة حتمية أو العمل على إعداد معايير محاسبية وطنية.

نتائج الدراسة :

من خلال هذه الدراسة والمقارنة بين نصوص النظام المحاسبي المالي وبين المعايير المحاسبية الدولية ومن خلال دراسة الحالة على مجمع صيدال تبين للباحث أنه من المستحيل إعداد الحسابات المجمعة انطلاقا من النصوص القانونية المنظمة للتجميع، فالممارسة العملية هي وحدها من تمكن من التحكم في تقنيات التجميع، كما إن عدم وجود معايير محاسبية وطنية تتماشى مع النظام المحاسبي المالي وترشد وتوجه الممارسة المحاسبية زادت الأمور تعقيدا. وبالتالي الرجوع دائما إلى المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها أصبح أمر حتميا للتمكن من إعداد الحسابات المجمعة من جهة ومن جهة أخرى كل ما يتعلق بالمحاسبة بوجه عام.

ثانيا– دراسة عمورة جمال، بعنوان: " **تجميع القوائم المالية باستخدام طريقة التكافؤ وتغير محيط التجميع: حساب فارق الاقتناء وفقا للنظريات المفسرة للتجميع والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدولية (IAS-IFRS)**"، مجلة علوم الاقتصاد و التسيير والتجارة، العدد: 27 المجلد 2-2013،ص 09-26.

هدف الدراسة :

إن تحديد ما يعرف في مجال التجميع بفارق الاقتناء أو شهرة المحل تم تغييره ، من خلال التعديلات التي عرفها كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 الصادرين عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، بينما ترجمة وتفسير تغيرات نسب المساهمة للمؤسسة الأم في مؤسسة أخرى للمجمع يمكن أن تطرح مشاكل خاصة في حالة تغيير طريقة التجميع ، وبالتالي حاول في هذه المقالة اختبار وفحص أثر تغيير محيط التجميع ونسب المساهمة على طريقة التجميع .

نتائج الدراسة :

من خلال ما سبق يمكننا القول أن عملية تجميع الحسابات أو القوائم المالية هي عملية تتطلب التحكم والضبط الجيد للمفاهيم والطرق المستعملة ، حيث من خلال هذه الدراسة 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، وكذلك محيط التجميع والمؤسسات التي يتم إقصاؤها، وكذلك الطرق الملائمة لعملية التجميع حسب حالة أو وضعية كل مؤسسة من حيث نسب المساهمة والرقابة، وتفسيرها يختلف من مرجعية لأخرى وهذا حسب إيديولوجية كل فئة وهذا من خلال ما تعرضنا إليه في النظريات المفسرة لعملية تجميع القوائم

المالية ، فضلا عن المشكلة الأساسية التي حاولنا إثارتها في هذه الدراسة وهو مشكل تأثير تغير نسب المساهمة والانتقال من وضعية إلى وضعية على طريقة التجميع وتحديد فرق الاقتناء .

ثالثا– دراسة يحياوي نصيرة و كحلوش أمينة، بعنوان: " **تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق**"، مجلة جامعة امحمد بوقرة –بومرداس، 2018/12/31، ص 423- 440.

أهداف الدراسة :

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

– محاولة الوصول إلى إجابة عن الإشكالية المطروحة؛

– تسليط الضوء على خصائص مجمع الشركات الذي جعل محط أنظار العديد من المتعاملين الاقتصاديين؛

– تحديد الإجراءات العملية التي تمكن من القيام بعملية التدقيق على مستوى المجمعات وإيضاح دور محافظ الحسابات كونه القائم بهذه العملية؛

– الخروج بنتائج واقتراحات تساهم في تحسين أداء عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة على ضوء مرجعية المعايير الجزائرية للتدقيق .

نتائج الدراسة :

من خلال ما تم استعراضه في ثنايا هذا المقال خلص الباحث إلى وضع النقاط التالية:

– إن مجمعات عبارة عن مجموعة من الشركات، المرتبطة فيما بينها اقتصاديا والمستقلة عن بعضها البعض بحيث تتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة. تكون شركات المجمع تحت إدارة وسيطرة الشركة الأم، من خلال تملك هذه الأخيرة مساهمات في باقي الشركات تمكنها من فرض سياستها المالية والاقتصادية على الشركات التابعة لها، وعليه يستوجب على الشركة الأم إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا لقواعد وإجراءات تنظم هذه العملية؛

– يجب على متخذي القرارات الإلمام الجيد بنظام المعلومات المحاسبي، ولاسيما المتعلق بالمجمعات، لأنه يختلف عن النظام المحاسبي المتعلق بالشركات الفردية التي تعد جزءا من المجمع، فمعلومات هذه الأخيرة لا تعكس نهائيا حقيقة المجمع والصورة الصادقة له، لذا وجب الإلمام بمحاسبة المجمعات لأنها وحدها من تعطي حقيقة الوضع المالي ونتائج النشاط المكون من الشركات الأم والشركات التابعة، وبذلك يجب على متخذ القرار الاعتماد على القوائم المالية للمجمع دون القوائم المالية الفردية التابعة لها؛

– تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر يرتكز على قوانين خاصة، فالمشرع الجزائري لم يفرق بين تدقيق القوائم الفردية والمجمعة، حيث تدقيق القوائم المالية المجمعة يعد أمتدادا لتدقيق القوائم المالية الفردية، ويعتمد محافظ

الحسابات على نتائج تدقيق القوائم المالية الفردية للفروع من أجل القيام بعملية التلقيق، والتي الهدف منها أساسا هو التأكد من أنها صحيحة، وموثوق بها وتعكس الصورة الصادقة، ويفرض هذا الهدف أن تكون القوائم المالية لكل فرع معلة وفق المبادئ المحاسبية وطرق التقييم والإفصاح المتبناة من قبل الجمع. وبذلك تسعى عملية التدقيق إلى إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم.

رابعا– دراسة معمر الطيب ابتسام، بعنوان: " **ترجمة القوائم المالية المجمعة بالعملات الأجنبية** "، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، البليدة، العدد 19 ديسمبر 2018، ص 235-254.

أهداف الدراسة :

هدفت هذه المقالة إلى محاولة تسليط الضوء على جانب من جوانب تجميع القوائم المالية ويتعلق الأمر بترجمة القوائم المالية المجمعة، فزيادة المعاملات بين الشركة الأم والفروع نتج عنه مشكلة محاسبية تتمثل في الكيفية التي تتم بها ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملات المحلية للفروع إلى العملة التي تعد بها القوائم المالية لشركة الأم، لذا تم التطرق إلى مختلف المفاهيم والطرق المتعلقة بالترجمة إضافة إلى معالجة المكاسب والخسائر الناجمة عن ذلك وهذا حسب ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

نتائج الدراسة :

– تعتمد عملية ترجمة القوائم المالية على تحديد نوع سعر الصرف المطبق على بنودها. وهو اثبات الصحة الفرضية الأولى التي وضعناها في بداية العمل حيث يعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 في ترجمة القوائم المالية على طريقة سعر الصرف الجاري (سعر الاقفال) وطريقة البنود النقدية وغير النقدية وهذا على أساس العملة الوظيفية المستخدمة بينما النظام المحاسبي المالي يعتمد على طريقة سعر الصرف الجاري (سعر الاقفال) فقط.

– يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة ترجمة القوائم المالية من خلال طريقة واحدة وهي الترجمة الجارية لعناصر الأصول والخصوم والايرادات والمصاريف بينما لم ينص على طريقة البنود النقدية وغير النقدية لأن المعايير المحاسبية الدولية اعتمدت أيضا على العملة الوظيفية؛

– تنشأ عن عملية ترجمة القوائم المالية ما يعرف بفروقات الترجمة الناتجة عن تقلبات سعر الصرف والتي تعالج ضمن بنود حقوق الملكية وذلك حسب ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي؛

نتائج الدراسة :

من خلال ما سبق اتضح للباحث أن ترجمة القوائم المالية بالعملات الأجنبية تتطلب تحكم وضبط جيد للمفاهيم المتعلقة بأسعار الصرف والعملات المعتمد عليها في إعداد القوائم المالية المجمعة، وكذا الطرق المستعملة في ذلك، حيث من خلال دراستنا حاولنا تسليط الضوء على أهم المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالموضوع خصوصا ما يتعلق بأنواع سعر الصرف والعملات والطرق المعتمد عليها في الترجمة.

خامسا–دراسة خملول محمد بلقايد وأحمد قايد نور الدين، بعنوان: "**دور أهمية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية دراسة مقارنة مع النصوص التشريعية والمحاسبية الجزائرية**"، مجلة آفاق للعلوم، جامعة بسكرة، المجلد 05، العدد: 18 (2020)، ص 285-296.

أهداف الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أهمية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية الإعداد التقارير المالية في إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وذلك من خلال إبراز المعيار رقم 10 " IFRS القوائم المالية المجمعة " والذي يحدد المفاهيم الجديدة المتعلقة بتجميع الحسابات للشركة الأم والشركات التابعة وقواعد السيطرة.

سلطت هذه الدراسة الضوء على مختلف النصوص التشريعية الجزائرية المتعلقة بتجميع الحسابات ومجمع الشركات وذلك من خلال القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي ومقارنتها بما ورد في نصوص المعيار المحاسبي لإعداد التقارير المالية IFRS10 للتوصل الى اهم الاختلافات في الممارسة المحاسبية في الجزائر.

وقد خلصت الدراسة إلى أن النصوص التشريعية الجزائرية بالرغم من الإصلاحات على المستوى المحاسبي لا تتوافق بالشكل الكافي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية للتقارير المالية ولا تتعامل بمرونة مع التغيرات الدولية للوصول إلى معلومات محاسبية ذات جودة تتلاءم واحتياجات مستخدمي القوائم المالية المجمعة للشركات الوطنية والدولية .

نتائج الدراسة :

– اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بموضوع التجميع المحاسبي، وقد بدا ذلك من خلال عديد التغييرات والتعديلات التي جاء بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية لغاية إخراج المعيار.10 IFRS و11 IFRS؛

– سعت الجزائر إلى مواكبة التطورات والتغييرات الحاصلة في مجال المحاسبة من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبي الدولي، كخطوة نحو إرساء التوافق المحاسبي الدولي من أجل مسايرة سياسة الوصول إلى التوحيد المحاسبي؛

– بناءً على معايير الإبلاغ المالي الدولية، فقد خصصت الجزائر مجموعة القوانين التي تطبق على عمليات التجميع المحاسبي على مستوى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من الناحية الجبائية فقد خصصت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث حددت مجموعة من الشروط الواجب توفرها للاستفادة من نظام خاص يسمى بنظام الدمج الجبائي؛

– كذلك فقد خصص المشرع الجزائري المواد 729 إلى 732 مكرر والمواد 796 إلى 799 مكرر من القانون التجاري لتوضيح الطبيعة القانونية فيما يخص مجمع الشركات والشركات التابعة والمساهمات والمراقبة من شركة على الشركات التابعة لها؛

– كذلك من الناحية المحاسبية فقد تضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من الإصلاحات المحاسبية والتي مست بدورها إعداد القوائم المالية المجمعة، وظهرت هذه الإجراءات في القانون 07 / 11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والقرار المؤرخ في 26 جويلية من سنة 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛

– بعد المقارنة بين التجميع المحاسبية في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية تبين هناك وجود اختلافات كبيرة، حيث أن النظام المحاسبي المالي قد أسقط المعايير بناءً على متطلبات البيئة المؤسساتية الجزائرية فقط، مع وجود مشكلة عدم وجود معايير جزائرية خاصة تحدد الإطار العام للممارسة المحاسبية في مجال تجميع القوائم المالية حسب كل نوع وكل حالة.

نتائج الدراسة :

حاول الباحث من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على واقع التجميع المحاسبي في ظل كل من النظام المحاسبي المالي عن البيئة الجزائرية المحاسبية، والمعايير المحاسبية الدولية، حيث تمت مقارنة ما ورد في النصوص التشريعية الجزائرية مع ما تطرقت إليه كل من المعايير IFRS 10 و IFRS 11 و IAS 28، في ظل المحاولات المحلية الساعية إلى تحقيق توافق محاسبي دولي حول الممارسة المحاسبية بشكل عام والتجميع المحاسبي للقوائم المالية بشكل خاص، حيث أنه على ما يبدو أنه لا يزال هناك اختلاف أو فجوة كبيرة بين المجالين، فمتطلبات التجميع المحاسبي كما هي واضحة في المعايير المحاسبية الدولية، لا تزال رهن بعض القيود في البيئة الجزائرية من خلال التشريعات والقوانين وخاصة ما يتعلق بالجانب الجبائي منها، كذلك الجانب المحاسبي، متمثلا في إشكالية القياس ومدى اعتماد نوع التقييم الذي يؤثر بدوره على جودة ومصداقة القوائم المالية.

سادسا– حمزة شنوف وشريفة رفاع، بعنوان: " **محاولة تقييم أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نتائج التحليل المالي للحسابات المجمعة في الجزائر**"، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، المجلد 05، عدد 2016/16، ص 233-244.

أهداف الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تقييم مدى استجابة وتوافق قوانين وتعليمات النظام المحاسبي المالي الجزائري المطبقة في مجمع صيدال، لمتطلبات بعض معايير المحاسبة الدولية المستنبطة من الدراسات السابقة والمتمثلة في(12 -16- 19- 36)IAS، والتي لها أثر مباشر على عملية التحليل المالي عند تطبيقها لأول مرة، وبغية الوصول إلى أهداف الدراسة قمنا باستخدام اختبار (t) لعينتين مستقلتين تمثلت في متطلبات معايير المحاسبة الدولية وما يقابلها من متطلبات وفق النظام المحاسبي المالي، وأشارت النتائج إلى وجود استجابة تصل نسبتها إلى 68,75 %، وهناك أيضا تأثير ذو دلالة إحصائية وهذا ما يعبر عنه ناتج اختبار (t) والمقدر بـ7,978 – وبدرجة حرية مقدارها 115، ومن ثم قمنا بمقارنة نتائج المردودية المالية والاقتصادية لمجمع الشركات صيدال خلال المرحلة الانتقالية، وخلصت نتائجها إلى وجود تأثير على مستوى المردودية الاقتصادية خلال سنة 2009، وذلك من خلال تأثير تطبيق الضرائب المؤجلة على الأصول على كل من مردودية الأصول ومردودية الأموال التشغيلية في حدود 0,92-% و 1,32-% على التوالي.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى فعالية المعايير (12- 16- 19- 36) IAS في تأثيرها على نتائج التحليل المالي عند تطبيقها لأول مرة.

نتائج الدراسة :

من خلال الجانب التطبيقي لدراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مردودية المالية والاقتصادية لمجمع صيدال ومقارنة بجل الدراسات السابقة، ما يمكن قوله أن الباحث لم يلتمس أي تأثير على مستوى المردودية المالية، وهناك تأثير ضعيف على مستوى المردودية الاقتصادية راجع ذلك نتيجة لتطبيق الضرائب المؤجلة على الأصول على مستوى شركتين فقط وهما "**فارمال وبيوتيك**"، وإجمالا يعود ضعف تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة على المردودية بنوعيها إلى:

– وجهة نظر مجمع الدراسة في تطبيق SCF على أنه مجرد انتقال من حساب إلى حساب، لكن تطبيق هذا الأخير أعمق من أنه تغير في مدونة الحسابات أو تغيير في شكل القوائم المالية، وعرض الميزانية المالية عوض ميزانية محاسبية...؛

– التقليل من شأن المشروع من حيث الوقت اللازم لتنفيذه وتكوين إطارات مختصة ومؤهلة تكن لها دراية معمقة بمعايير المحاسبة الدولية تساعد على عملية الانتقال واعطاء صورة صادقة وواضحة حول هذا التحول.

الفرع الثاني: المؤتمرات

– مداخلة طبشي مصطفى ورزاق سالم حنان، بعنوان: " **دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات** "، ورقة بحثية قدمت لمؤتمر اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014.

أهداف الدراسة :

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة عرض وتحليل المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون (القوائم المالية الموحدة والمنفصلة)، من خلال التطرق إلى تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ، هدفه، مجاله، أهم المصطلحات الواردة في المعيار، الإعفاءات من إعداد القوائم المالية الموحدة حسب المعيار، كما أشرنا إلى أهم ما جاء في المعيار من تقنيات محاسبية تنظيمية فيما يتعلق بكيفية إعداد وعرض هذا النوع من القوائم المالية. بالإضافة إلى ذلك حاولنا معرفة الغاية من إعداد هذه الأخيرة والمبررات المستند إليها في إعدادها وكذا معرفة واقع القوائم المالية الموحدة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل تبني هذه الأخيرة نظام محاسبي مالي يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية.

نتائج الدراسة :

– المجمع (أو المجموعة) عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منهم شخصية معنوية تربط بينهم علاقة اقتصادية ذات ارتباط مالي، لكنها تخضع لوحدة قرار اقتصادية؛

– توحيد الحسابات (أو تجميع الحسابات) ما هي إلا تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج أعمال مجمع الشركات المشكل من الشركة الأم والشركات التابعة لها؛

– إن الاكتفاء بإعداد التقارير المالية للشركة القابضة يتجاهل العلاقة بينها وبين الشركة التابعة لها، وفي الحقيقة يجب النظر أيضا إلى هذه الشركات كمجموعة اقتصادية واحدة تحتاج إلى الاعتراف بهذه الحقيقة من خلال إعداد قوائم مالية موحدة للإفصاح عن نتيجة أعمال المجموعة كوحدة واحدة وعن مركزها المالي لإرضاء الكثيرين من ذوي المصالح؛

– إن إعداد القوائم المالية الموحدة لا يعني انعدام الحاجة إلى القوائم المالية لكل شركة تابعة على حدى، وذلك نظراً لاستمرار كل منها في نشاطها المعتاد وإمكان وجود مساهمين آخرين في رأسمالها بخلاف الشركة القابضة؛

– من منطلق أن معايير المحاسبة الدولية تطبق على الشركات القابضة المسعرة في البورصة فإن هذا كان حتما تحفيزاً للجزائر على تبنيها من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد؛

– ساهم النظام المحاسبي المالي في إعطاء صورة اقتصادية واضحة للبيانات المالية الموحدة، كونه نظام يستند على تبني مرجعية دولية من شأنه أن يفي متطلبات الشفافية والإفصاح الواجبة توافرها في البيانات المالية الموحدة؛

– ظاهرة تجميع الحسابات في الجزائر تتشكل من مجموعة من الشركات لغرض تحقيق منافع اقتصادية، فأغلبها غير مسعر في البورصة، بمعنى أنها تبتعد نوعا ما عن البعد الاقتصادي للشركة القابضة؛ مما يستوجب ضرورة تفعيل البورصة الجزائرية باعتبارها العنصر الفعال لتنشيط ظاهرة المجمعات؛

– وكانتقاد موجه لهذا النوع من القوائم في كونها قوائم فرعية لا يمكن اعتبارها بديلا عن الميزانيات والقوائم الخاصة بكل شركة من شركات المجموعة، حيث تعتبر تلك القوائم الأكثر فائدة لكثير من الأطراف سواء للمساهمين أو الدائنين أو أقلية المساهمين. بالإضافة إلى أن محتويات هذه القوائم المالية الموحدة والقواعد التي تتبع في إعدادها قد تكون معقدة وغير مفهومة، وقد يساء استخدامها، أو تؤدي إلى استنتاجات مضللة.

المبحث الثاني: مرجعية الدراسة باللغة الأجنبية وموقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

إن الطبيعة الدولية لهذا الموضوع المتمثل في إدماج وتجميع الحسابات جعل المفكرين في جميع دول العالم يتسابقون لدراسة هذه الظاهرة ومحاولة فهمها وإيجاد الحلول المناسبة لمشاكلها. وعليه قام الباحث باستعراض مجموعة من الدراسات باللغات الأجنبية لمجموعة من الباحثين. تم تطرق إلى عرض ما يميز هذه الدراسة عن ما ورد من دراسات سابقة للموضوع باللغة العربية و الأجنبية.

المطلب الأول: مرجعية الدراسة باللغة الأجنبية

نستعرض في هذا المطلب مجموعة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي تم الاعتماد عليها في بلورة إشكالية الدراسة الحالية، وكذا الاستفادة مما ورد فيها من معلومات ذات علاقة بالبحث، ومعرفة مستوى التحديات التي تواجه تقنية التجميع في ظل ديناميكية المعايير المحاسبية الدولية في بعض البلدان الأجنبية والعربية.

أولاً- دراسة:

Andreas Koutoupis, George Drogalas & Michail Pazarskis

Mergers, taxation and accounting performance: Some evidence from Greece, The Journal of Accounting And Taxation.

بعنوان: "**عمليات الادماج والضرائب وأداء المحاسبة: بعض الأدلة من اليونان**".

هدف الدراسة:

امتحنت هذه الدراسة اثار الاندماج على الأداء المحاسبي للشركات اليونانية، بالتوازي مع تاثيرها الضريبي، خلال فترة الازمة الاقتصادية في اليونان.

أهمية الدراسة :

– تحلل الدراسة اثني عشر مقياسا للمحاسبة من البيانات المالية والنسب المالية لعينة من الشركات اليونانية المدرجة في بورصة أثينا التي نفذت عملية اندماج واحدة في الفترة من 2010 إلى 2015 كمستحوذين.

نتائج الدراسة :

كشفت نتائج الدراسة أن:

– أيا من الإجراءات المحاسبية الاثنا عشرة التي تم فحصها لم تتطرق لتغييرات كبيرة بسبب حادثة الاندماج بعد عام واحد من ابرامها؛

– تم طرح نتائج أخرى متعلقة بتأثير نوع الشركات، حيث ان نتائج الدراسة تشير الى أداء محاسبي افضل لشركات المقاولة من غيره من العينة.

ثانيا– دراسة:

Inder k. Khurana**,** Wei Wang

International Mergers and Acquisitions Laws**,** the Market for Corporate Control**,** and Accounting Conservatism , The Journal of Accounting Research.

بعنوان **"قوانين الاندماج والاستحواذ، وسوق مراقبة الشركات والمحاسبة المحافظة"**

هدف الدراسة:

هدفت هذه الورقة العلمية الى فحص كيفية تأثير السوق الانضباطية او التأديبية لمراقبة الشركات على التحفظ المحاسبي.

أهمية الدراسة :

بعد اعتماد قانون الاندماج والاستحواذ، وجد الباحث مزيدا من التحفظ في المحاسبة مع تأثيرات أكثر بروزا في البلدان ذات الحماية الضعيفة وفي البلدان التي تشهد نموا أكبر في نشاط الاستحواذ.

نتائج الدراسة:

أظهرت النتائج أن :

تهديدات الاستحواذ المتزايدة، تزيد من المحافظة من خلال التغييرات في هيكل رأس المال وقرارات الاستثمار بالإضافة الى التحسينات في مراقبة مجلس الإدارة.

سلطت النتائج التي توصل اليها الباحث:

الضوء على أهمية السوق لتحكم في الشركات في تشكيل نتائج التقارير المالية.

ثالثاً– دراسة:

Min Maung , Myles Shedden, Yuan Wang & Craig Wilson.

The Investment environment and cross-border merger and acquisition premiums ,"Journal of International Financial Market, Institutions and money"

بعنوان: " **بيئة الاستثمار والاندماج من بعيد و أقساط الشراء** ".

هدف الدراسة:

من خلال الجمع بين العديد من المؤشرات الحالية على المستوى الدولي، أراد الباحث أن يقدم دليلا تجريبيا على أن التدابير القوي لمعايير القانونية والتنظيمية وحماية المستثمر وشفافية الشركات في بلد الشركة المستهدفة تؤدي الى أقساط أعلى او أكثر.

أهمية الدراسة :

تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى البحث في كيفية تأثير بيئة استثمار لدولة ما على عمليات الاندماج والاستحواذ عن بعد.

نتائج الدراسة:

أشارت نتائج الدراسة الى أن مديري الشركات المستحوذة على استعداد لدفع علاوة أعلى للحصول على أهداف أجنبية في حالة ما إذا كانت نسبة الفشل او مخاطر الفشل في تحقيق الاندماج أقل، ومنه فإن سوق التحكم في الشركات قد لا يكون بديلا فعالا لنظام قانوني وتنظيمي رسمي يحمي المساهمين.

رابعاً– دراسة:

Dr Jyoti Singhal, E-journal
Consolidation/ Mergers And Acquisitions Of Banking Sector For Profitability And Efficiency

بعنوان: " **الإندماج / التوحيد و الاكتتابات المصرفية، قطاع الكفاءة و الربح** ".

هدف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة للبحث على آثار الاندماج والاستحواذ على أداء البنوك قبل وبعد عمليات الدمج والتوحيد.

أهمية الدراسة:

وفر الاندماج والاستحواذ فوائد مادية وغير مادية للشركات المعنية، الفائدة الرئيسية من الاندماج والاستحواذ تكمن في التآزر او التجميع.

نتائج الدراسة :

- أوضحت النتائج ان الاندماج لم يحقق أي اظافة في الأداء المالي ولم ياثر بشكل كبير في الكفاءة المالية؛
- في معظم الحالات تمت ملاحظة ازدياد في نسبة الكفاءة العامة بعد اندماج البنوك.

خامسا– دراسة:

Cherifi Mouldjillali

Les opération de fusion de sociétés commerciales en Algérie forme de concentration de l'état , Université de Mostaganem

بعنوان: " **عمليات الاندماج للشركات التجارية في الجزائر شكل من أشكال التركيز في الدولة** ".

أهداف الدراسة:

تتمثل مساهمة هذا البحث في تقديم الخدمة لكل من المشاركين في عمليات الاندماج، للطلبة، ولكل الأطراف المعنية كوثيقة أساسية للتكوين أكثر في هذا المجال (ثقافة الاندماج) ومن اجل التحسيس بأهمية العناصر المطلوبة قبل وخلال وبعد تنفيذ عملية الاندماج.

أهمية الدراسة:

من خلال أطروحة الدكتور هذه، استنتج الباحث أن عمليات الاندماج للشركات التجارية حول العالم ليست بعصرية وليست في عجز للإجراءات، وهذه العمليات أيضا ليس لها مستخدمين بشكل صحيح في ما يخص المجال القانوني و التقني.

نتائج الدراسة:

– في ما يتعلق بالمؤسسات المعنية، فإن إدماج شركة عشوائية مع شركة مشلولة الخدمات قد يؤدي الى تزايد في الصعوبات المكورة سابقا عوضا من تخفيضها، لذا يجب أن لا يؤدي الاندماج الى الشلل المتأصل في التضخم؛

– في ما يخص المصلحة العامة، فإن عمليات الاندماج تضع حدا للتنافس، قد تدعم إخفاض الأسعار او إخفاض في جودة الإنتاج بالنسبة للسلع الجيدة؛

– و في ما يتعلق بالموظفين، و على وجه أخص المديرين التنفيذيين، فإن الاندماج غالبا ما يؤدي الى تقلص في عدد القوى العاملة، و هو أمر ضروري، لكن ليس بالشرط الجام في حال توفر بيئة و شروط جيدة؛

– في ظروف الأزمات تعتبر عمليات الاندماج من الأسباب الجسيمة للبطالة، وبالتالي يصعب تحملها حتى لو استفاد الموظفون المفصولون من الحماية الخاصة الممنوحة، في حالة الفصل لأسباب اقتصادية.

المطلب الثاني: موقع هذه الدراسة من الدراسات السابقة

من خلال تطرقنا إلى الدراسات السابقة والتي تطرقت الى مواضيع مختلفة تصب معظمها في موضوع دراستنا، حيث أن بعض الدراسات الوطنية تطرقت الى البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك بهدف معرفة توافق البيئة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية و بالتالي تطبيق النظام المحاسبي المالي باقتراح إجراءات من شأنها أن تضمن التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وكذا معرفة متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية ودرجة التوافق بين البيئة الجزائرية ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ؛ وتحديد المعوقات التي من الممكن أن تواجه الشركات الجزائرية عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وكانت أهمها دراسة دراسة حمزة العرابي "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية لمتطلبات التوافق والتطبيق" ؛ والتي أجريت على عينة من الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر وخلصت أن هناك عدة معوقات تواجه التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، أهمها عدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، وكذا صغر حجم السوق المالي أما الدراسة الثانية وهي دراسة زينب بوغازي ، "توحيد حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية" هدفت إلى بيان أوجه التقارب والاختلاف في عملية توحيد حسابات الميزانية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وبيان إمكانية الاستفادة من التوافق مع المعايير الدولية لتوحيد لغة التقارير المالية ومن اجل الاجابة على اشكالية البحث قام بدراسة حالة على مجمع صيدال وخلصت الدراسة انه ليس هناك توافق بين طرق توحيد الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي ومعايير الابلاغ المالي .

بعض الدراسات الأخرى تطرقت الى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المجمع وتأثيره على بعض المؤشرات المالية والاقتصادية ومن اهمها دراسة شنوف حمزة، " قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي. "حيث هدفت الى تحديد أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نتائج تحليل مؤشرات النسب المالية لمجمع صيدال وخلصت الدراسة أن الاعتماد معايير المحاسبة الدولية، أو نظام محاسبي مالي يستمد مبادئه منه، أثر سلبي على كل من نتائج النسب المالية والأموال الخاصة بشكل عام، وآثار ايجابية على قيمة إجمالي الأصول، وأخيرا مع وجود تضارب بين الدراسات حول قيم النتيجة بأنواعها.

هذا و هدفت أخرى إلى إبراز تحديات إصلاح النظام الجبائي الجزائري كأداة تسمح للاندماج الاقتصادي و ما أفرزه من تناقضات على المستوى الوطني، كما أبرزت عوامل عدم الاستقرار فيه وكان كما تطرقت إحدى الدراسات إلى معالجة النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر، و الشروط الواجب توفرها من أجل

الدخول فيه، مع عرض بعض الأنظمة الجبائية المطبقة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا و مقارنتها مع النظام المطبق في الجزائر، بالإضافة إلى عرض أسس تكوين هذه المجمعات. وأهمها دراسة نعيجي عبد الكريم و التي هدفت الدراسة الى التعرف على أثر التجميع المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي على القوائم المالية المجمعة وعلى النظام الجبائي وكانت بعنوان "مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات" وأعتمد الباحث على دراسة ميدانية لعينة وزعت على عينة ذات صلة بموضوع الدراسة وتوصلت هذه الدراسة إلى أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تقدم الوضعية المالية الصادقة والشفافة لمجمع الشركات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد، كما توصلت إلى وجود صعوبة في شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي يعتبر نظام جبائي محفز لكن بلا دراسة جدوى أو الآثار المرتقبة من تقديم هذه التحفيزات .

كما تطرقت دراسات اخرى الى تحديد الإجراءات العملية التي تمكن من القيام بعملية التدقيق على مستوى المجمعات وإيضاح دور محافظ الحسابات كونه القائم بهذه العملية تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر واهمها دراسة يحياوي نصيرة و كحلوش أمينة، بعنوان: " تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق" وخلصت معظمها ان التدقيق في المجمعات يرتكز على قوانين خاصة، فالمشرع الجزائري لم يفرق بين تدقيق القوائم الفردية والمجمعة، حيث تدقيق القوائم المالية المجمعة يعد أمتدادً لتدقيق القوائم المالية الفردية، ويعتمد محافظ الحسابات على نتائج تدقيق القوائم المالية الفردية للفروع من أجل القيام بعملية التدقيق، والتي الهدف منها أساسا هو التأكد من أنها صحيحة، وموثوق بها وتعكس الصورة الصادقة.

كذلك نجد دراسات تطرقت الى واقع التجميع المحاسبي في ظل كل من النظام المحاسبي المالي عن البيئة الجزائرية المحاسبية، والمعايير المحاسبية الدولية، حيث تمت مقارنة ما ورد في النصوص التشريعية الجزائرية مع ما تطرقت إليه كل من المعايير IFRS 10 و IFRS 11 و IAS 28، في ظل المحاولات المحلية الساعية إلى تحقيق توافق محاسبي دولي حول الممارسة المحاسبية بشكل عام والتجميع المحاسبي للقوائم المالية بشكل خاص ، حيث سلطت الضوء على مختلف النصوص التشريعية الجزائرية المتعلقة بتجميع الحسابات ومجمع الشركات وذلك من خلال القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي ومقارنتها بما ورد في نصوص المعيار المحاسبي لإعداد التقارير المالية IFRS10 وخلصت معظمها إلى أن النصوص التشريعية الجزائرية بالرغم من الإصلاحات على المستوى المحاسبي لا تتوافق بالشكل الكافي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية للتقارير المالية ولا تتعامل بمرونة مع التغيرات

الدولية للوصول إلى معلومات محاسبية ذات جودة تتلاءم واحتياجات مستخدمي القوائم المالية المجمعة للشركات الوطنية والدولية.

أما الدراسات الاجنبية فتطرقت الى بيئة الاستثمار والاندماج الاستحواذ واثار الاندماج على الأداء المحاسبي للشركات و تأثيرها الضريبي، وكانت في بيئات مختلفة .

أما الدراسة الحالية تتوافق مع بعض الدراسات في بيئة الدراسة ألا وهي البيئة الجزائرية ، والتي تعتبر فتية نسبيا عن باقي بيئة الدول المتقدمة ، والتي سنحاول فيها إبراز واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة مجمع الشركات، وتختلف عنها في المؤسسة عينة لدراسة حيث لاحظنا أن معظم الدراسات كانت على مجمع صيدال إلا ان دراستنا الحالية كانت على مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP ، بما يضم من شركات فرعية و تابعة و المتواجدة على مستوى ولاية ورقلة باعتبارها قطب صناعي بامتياز.كذلك دراستنا تختلف عن الدراسات السابقة من حيث الهدف حيث تهدف دراستنا إلى معرفة مدى تحكم المجمع محل الدراسة في أسس وقواعد التجميع وصولا إلى عرض القوائم المالية المجمعة وإلى الجانب التقني المتمثل في إدماج وتجميع الحسابات، وعرض القوائم المالية المجمعة عوضا عن القوائم المالية الفردية للشركة الأم ومن ثم الوقوف على أهم الإجراءات المحاسبية الخاصة بمجمع الشركات؛ ومدى استعدادها للتكيف مع الممارسة المحاسبية الدولية، كما تتطرق الدراسة إلى مدى تحفيز النظام الجبائي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي على تكوين مجمع الشركات.

خـــــلاصة

من خلال هذا الفصل قمنا باستعراض أهم الدراسات السابقة التي استلهم منها فكرة البحث أولاً، ثم الاستعانة بها في بناء التصور النهائي لإشكالية الدراسة. كما تم الاستفادة من هذه الأدبيات وغيرها في بناء الجانب النظري و الدراسة الميدانية.

هذه الدراسات التي أُعتمدت كمرجعية لهذه الدراسة شملت مجموعة من الرسائل الجامعية التي تناولت الموضوع أو بعض جوانبه، ثم مجموعة من الأوراق البحثية التي قُدمت لمؤتمرات عالجت فكرة تحديات تقنية إدماج وتجميع الحسابات، وكذلك بعض المقالات المنشورة في المجلات المتخصصة والتي تطرقت لدراسة الآثار الجوهرية لإدماج وتجميع الحسابات على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

وبعد التطرق إلى هذه الدراسات التي تم نشرها باللغة العربية أو بلغات أجنبية حاولنا استخراج أهم النقاط والجوانب التي عالجتها كل مجموعة من هذه الدراسات. وفي الأخير قمنا بتوضيح ما يميز الدراسة الحالية عن ما سبق تقديمه من دراسات سابقة ، والتي سلطت الضوء على جوانب من الموضوع في بيئات مختلفة عن الجزائر، وفي ظل العمل بتشريعات ومرجعيات خاصة في المحاسبة، مع التباين في مستوى التطور التقني واستعمالاته في محاسبة المجمعات، وكذلك في مستوى تأهيل المحاسب وتعامله مع جميع آليات ومداخل الاستجابة المهنية لأثر تقنية إدماج وتجميع الحسابات على مهنة المحاسبة.

الفصل الثالث

دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP

تمهيد

تماشيا مع طبيعة الموضوع قيد الدراسة والمتعلق بإدماج وتجميع الحسابات، اعتمدنا من خلال الدراســـــــة النظرية على الأهمية الكبيرة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري ودوره في تبني نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، الذي كان له أثر على محاسبة مجمع الشركات في الجزائر.

بعد الدراسة النظرية للموضوع ولتوضيح أهم الخطوات التي تقوم بها المجمعات لإعداد القوائم المالية المدمجة في الجزائر قمنا بدراسة ميدانية والتي من خلالها يمكننا الفهم والإطلاع على كيفية إدماج وتجميع الحسابات في الجزائر، وتمت هذه الدراسة بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP أحد فروع مجمع سوناطراك والتي تنشط في القطاع البترولي من خلال عدة فروع تتميز بالشراكة ما بين ENSP وشركات أجنبية، حيث يقوم مجمع ENSP بإدماج تجميع الحسابات بين الشركة الأم وشركاته التابعة، انطلاقا من دراسة سيرورة عملية التجميع داخل ENSP وكيفية تقييم العناصر الرئيسية للميزانية ثم نتطرق إلى العمليات التحضيرية التي تسبق التجميع والتي يتم من خلالها تحديد نطاق التوحيد وتجانس المعطيات والقوائم المالية الفردية للشركات التابعة المعنية بعملية التوحيد المحاسبي وصولا إلى قوائم مالية مجمعة سنوية والتي إخترنا منها القوائم المالية المدمجة لسنة 2019، وذلك لتتبع أهم خطوات الإعداد والأساليب المستعملة في ذلك. وذلك وفقا لنظام المحاسبي المالي والقانون التجاري. ومن هنا يمكن تقسيم الفصل إلى ما يلي:

- **المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP**
- **المبحث الثاني: الإجراءات العملية لعملية التجميع المحاسبي في ENSP**
- **المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية لمجمع ENSP**

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع ENSP

بعد دخول الاقتصاد الجزائري في مرحلة اقتصاد السوق، والذي يعتبر من أهم ميكانيزماته هو حرية السوق والسماح بالإستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر وإستقلالية المؤسسات وبذلك الحد من تدخل الدولة، إنتقلت معها مؤسسة ENSP في تكوين شركات تابعة وتبني شكل المجمع في إطار الشراكة مع أجانب بهدف الحصول على التكنولوجيا في مجال خدمات الآبار البترولية.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

أولا: نشأة المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

أنشأت المؤسسة الوطنية لخدمة الآبار (ENSP) بموجب المرسوم رقم 81-174 الصادر في الفاتح أوت 1981 المتعلق بإعادة هيكلة قطاع الطاقة والصناعات البتروكيميائية في الجزائر، فهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات شكل قانوني يتمثل في مؤسسة ذات أسهم، رأس مالها يبلغ 8 000 000 000 000,00 دج تساهم فيه مؤسسة سوناطراك بنسبة 100% وهي مجمع بترولي له رأس مال كبير من الخبرة والمهارة المتراكمة منذ أكثر من 30 سنة في مجال خدمات الآبار يبلغ تعداد عمالها أكثر من 3000 عامل يقع المقر الاجتماعي للمؤسسة بمدينة حاسي مسعود البترولية ولاية ورقلة ص.ب 831.

ثانيا: تنظيم وأنشطة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

نتطرق فيما يلي إلى أهم المديريات للمؤسسة والهيكل التنظيمي لها.

1. **المديريات الوظيفية:** وتشمل:
   - ✓ مديرية المالية والمحاسبة؛
   - ✓ مديرية القيادة الإستراتيجية؛
   - ✓ مديرية الموارد البشرية؛
   - ✓ مديرية تطوير الأعمال؛
   - ✓ مديرية المراجعة والتدقيق؛
   - ✓ المديرية القانونية؛
   - ✓ مديرية الاتصال؛
   - ✓ مديرية الجودة والوقاية والأمن؛
   - ✓ مديرية الأمداد واللوجستيك.

2. المديريات العملية: وتتمثل في:

- **مديرية الزجر (SNUBBING):** ومهمتها الرئيسية إخراج الأنابيب غير الصالحة وتغييرها بأخرى جديدة (DESCENTE-REMONTEE-CONCENTRIQUE)، كما تملك وسائل لاسترجاع الأدوات العالقة داخل الآبار، وصيانة الآبار عن طريق إعادة الحفر عند تسرب الرمال والأتربة فيها؛

- **مديرية اختبار الآبار وخط الأسلاك (WIRE LINE WELL TESTING):** هذه المديرية تهتم بإنزال مختلف أجهزة القياس عن طريق أسلاك حديدية، والقيام بالقياسات المختلفة (الضغط، الحرارة،...) إضافة إلى القيام بقياس ضخ آبار البترول واستخراج نماذج البترول واستخراج نماذج للبترول الخام لمعرفة تركيبة مكوناته الأساسية؛

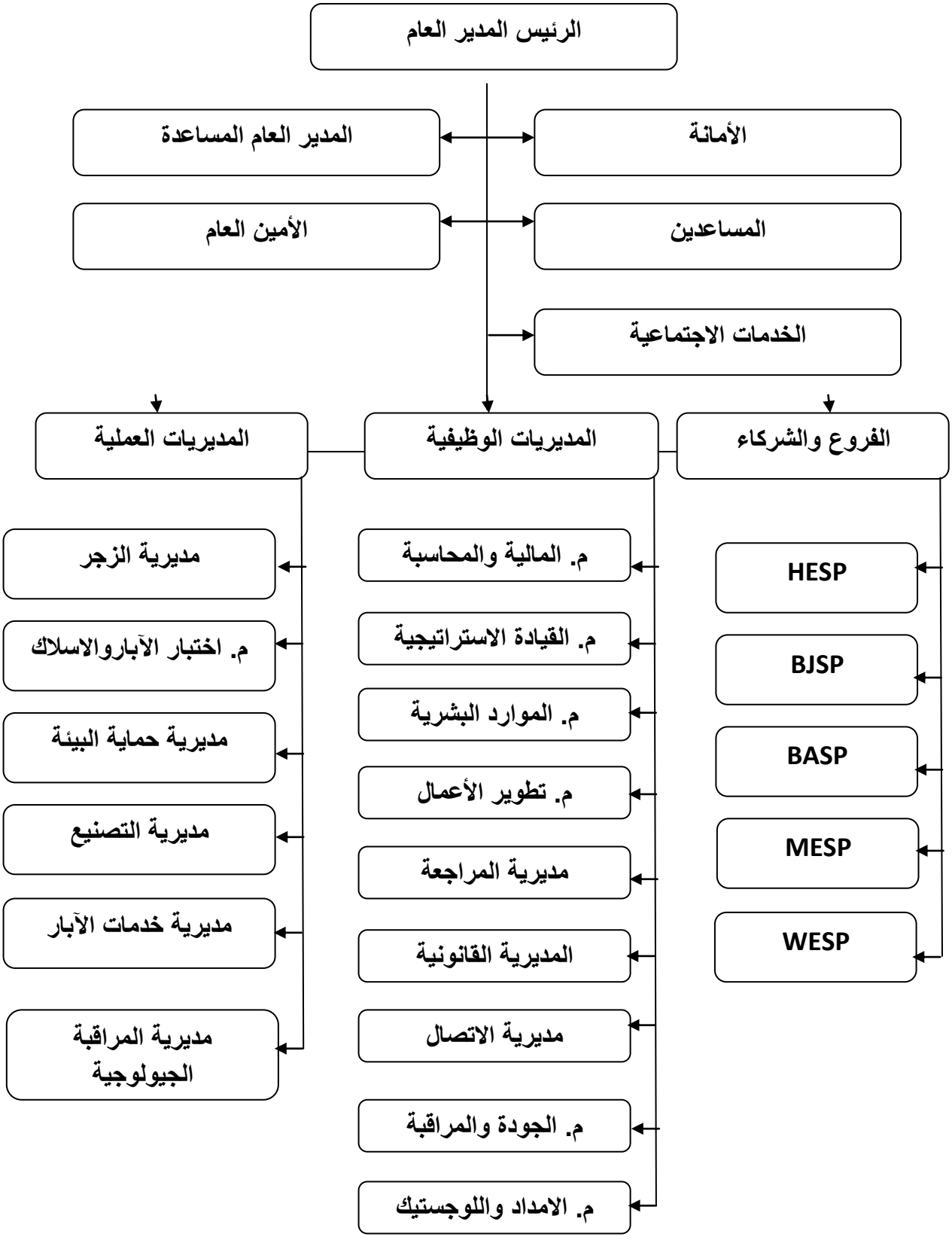
- **مديرية حماية البيئة (DPE):** تهتم بتنظيف وإعادة طلاء أحواض تخزين المحروقات، نقل البترول في شاحنات ذات صهريج في حالة الزوابع الرملية؛

- **مديرية تصنيع أدوات الحفر (FABRICATION):** متخصصة في صنع وتصليح أدوات الحفر والتنقيب الموجهة للصناعة المنجمية البترولية؛

- **مديرية خدمات الآبار (WELL-Service):** في إطار البحث المتواصل لعصرنة وتنويع النشاطات، أنشأ مجمع ENSP مديرية جديدة تتمثل في مديرية خدمات الآبار مهامها الأساسية هي: صيانة مصانع ومراكز الإنتاج، مراقبة تآكل الأدوات، تفتيش وصيانة المنشآت.

- **مديرية المراقبة الجيولوجية (MUD LOGGIND):** متخصصة في دراسة الطبقات الصخرية لمعرفة مكوناتها وللتوضيح أكثر يمكننا تقديم المديريات السابقة الذكر في الهيكل التنظيمي الآتي:

الشكل رقم (3-1): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار (مترجم)



المصدر: من موقع المجمع الإلكتروني (wwwgroupensp.com) مترجم

المطلب الثاني: فروع وقطاع نشاط المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

سنتناول في هذا المطلب أهم المعلومات لمجمع ENSP حول الفروع وقطاع النشاط عند نهاية سنة 2019.

أولا: فروع وشركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

يمكننا تقديم فروع وشركاء المؤسسة ضمن الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-1): يوضح فروع وشركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

الفروع والشركاء	تاريخ الإنشاء	حصة الشريك %	المهمة
BJSP (BJ services aux puits)	1986	ENSP 51 BIRKER 49	وضع الاسمنت على حدود آبار البترول وتنشيط آبار البترول.
WESP (Waterford entreprise de services aux puits)	1994	ENSP 49 Waterford 51	الاختصاص فيما يسمى المفتاح التلقائي الذي يسمح بغلق وفتح الأنابيب من جهة وقطع الأنابيب عند وضعها على رأس البئر من جهة أخرى.
MESP (méditerranéen environnemental services pétrolières)	**1998**	**ENSP 49 MEDESS 51**	**معالجة نفايات الأوحال المستعملة من طرف المؤسسات خلال الحفر والاهتمام بالمشاكل البيئية والنفايات.**
HESP (haliburton entreprise de services aux pétrolière)	1999	ENSP 51 HALIBUTON 49	تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بخصائص البئر في الزمن الفعلي.
BASP (baroidalgeria services aux puits)	2003	ENSP 40 Baroid-halliburton 60	توفير السوائل التي تستعمل في عمليات حفر الآبار.

المصدر: من وثائق المؤسسة

- **الفرع BASP**: ظهر هذا الفرع في سنة 2003 وهو عبارة عن ثاني عقد شراكة بين مجمع ENSP وشركة HALLIBUTON يختص هذا الفرع في صناعة السوائل الضرورية أثناء عملية الحفر المتعلقة بإزالة الطين الذي يعيق العملية ويساهم المجمع بحصة 40 بالمائة؛

- **الفرع WESP:** وهو نتيجة لعقد شراكة موقع بين مجمع ENSP وشركة WATERFORD والمتخصصة في الخدمات البترولية سنة 1994 ويساهم المجمع بنسبة 49 بالمائة ويتمثل تخصص هذه الشركة فيما يسمى المفتاح التلقائي الذي يسمح بغلق (تثبيت) وفتح الأنابيب من جهة، ومن جهة أخرى قطع الأنابيب عند وضعها على رأس البئر؛

- **الفرع HESP:** أنشيء هذا الفرع سنة 1999 وهو عبارة عن عقد شراكة مبرم بين مجمع ENSP وشركة HALLIBUTON مهمة هذا الفرع هو القيام بما يعرف بعملية LOGGING والغرض من هذه الخدمة وهو توفير البيانات وخصائص البئر ورصدها في شكل منحنى ويساهم المجمع بنسبة 51 % من هذا الفرع؛

- **الفرع BJSP:** تأسس هذا الفرع سنة 1986 بالشراكة بين مجـــــمع ENSP وشركـة BJ SERVICE وهي شركة أمريكية متعددة الجنسيات متخصصة في الخدمات البترولية ويقدم هذا الفرع العديد من النشاطات وهي وضع الإسمنت في الآبار cementation، تنشيط الآبار stimulation، عمليات الضخ pompage، لف الأنابيب coledtubing، وللمجمع نسبة 51% من الفرع؛

- **الفرع MESP:** وهو نتيجة لعقد شراكة بين مجمع ENSP وشركة MEDES الإيطالية والمتخصصة في حماية البيئة أبرم في سنة 1998 وهو مكلف بمعالجة النفايات المترتبة عن عملية استخراج البترول وتطهير المحيط من مخلفات الناجمة عن عملية استغلال الآبار وللمجمع نسبة 49% من الفرع.

ثانيا: قطاع نشاط المؤسسة وسوقه

من خلال التسمية يتضح أن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار هي مؤسسة متخصصة في تقديم عدد كبير من الخدمات المتعلقة بمجال اكتشاف واستغلال حقول النفط، تتدخل في فحص وصيانة آبار البترول والغاز، صيانة أحواض تخزين المحروقات، القيام بمختلف القياسات (درجة الحرارة، الضغط،...) إضافة إلى صناعة أدوات حفر بترولية ومنجمية مختلفة وغيرها من الخدمات.

أما فيما يتعلق بسوقها فهو يعرف تطورا ايجابيا بسبب التوسع المستمر في سوق المحروقات في الجزائر، وذلك راجع إلى ارتفاع الأسعار من جهة، واكتشاف حقول جديدة من جهة أخرى، حسب عدد المشاريع المنجزة وحجم ساعات العمل، المؤسسة زائدة في قطاعها وللحفاظ على هذه الوضعية وتأكيد إتقانها لمهامها تقوم باقتناء التجهيزات المتطورة إضافة إلى التكوين المستمر لعمالها.

وبالنسبة للمنافسين الرئيسيين فهم رواد عالميون مثل:

Schlumberger، Haliburton، becherHuges، Expro Group، AIFG، Weathfrofd.

المبحث الثاني: الإجراءات العملية لعملية التجميع المحاسبي في ENSP

يقوم مجمع ENSP بإجراءات عملية للتجميع وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي كما يتم تقييم عناصر الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي والإعتبارات الجبائية، أما تحديد محيط التجميع فيتم وفقا للقانون التجاري الجزائري. حيث أن التجميع على مستوى مجمع ENSP يكون مع شركاته التابعة وكياناته المشاركة بطريقة التجميع المباشر كما أن مجمع ENSP هي أحد الشركات التابعة لمجمع سوناطراك ويمارس عليه هذا الأخير طريقة التجميع غير المباشر لكن من خلال هذا المبحث سنتعرض إلى محاسبة مجمع ENSP سنة 2019.

المطلب الأول: سيرورة عملية التجميع في مجمع (ENSP)

تكون القوائم المالية المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج بنفس شكل ومحتوى القوائم المالية الفردية مع إبراز الحسابات المتعلقة بالتجميع وعمليات التجميع التي يجب إظهارها في الملحق.

يتضمن هذا الملحق كل المعلومات التي تسمح بتقدير الأصول والوضعية المالية ونتيجة المجمع. ويوضح بالخصوص:

- 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 والمناطق الجغرافية؛
- حقوق وديون المجمع مقسمة بحسب الأنشطة والمناطق الجغرافية؛
- فعالية المجمع؛
- المبادئ المحاسبية وطرق التجميع المعتمدة.

1- المبادئ المحاسبية المعتمدة:

- الدورية أي يجب تقديم القوائم المالية المجمعة على الأقل مرة في السنة؛
- استقلالية الدورات؛
- مبدأ وحدة الكيان أي يظهر الكيان كوحدة مستقلة عن المالكين؛
- مبدأ الوحدة النقدية؛
- مبدأ الأهمية النسبية؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- 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 41 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ: 2008/05/26 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والذي ينص على أنه من أجل ادماج حسابات المجموعة فان هناك طريقتين للتجميع بحسب مستوى التبعية للمؤسسة الأم. وتتمثل الطريقتين في: التكامل الشامل - طريقة المعادلة.

وبالنسبة لمجمع ENSP فإنه يستعمل الطريقتين عند إعداد الحسابات المدمجة للدورة المحاسبية ويتم ذلك بحسب مستوى تبعية الشركات ضمن نطاق التجميع والتي تتراوح ما بين 40% إلى 51%.

2-1- التكامل الشامل:

يتم التكامل الشامل في مجمع ENSP ما بين المؤسسة الأم و الشركتين التابعتين HESP ، BJSP، وذلك لإمتلاك الشركة الأم حصة الأغلبية وتحديدا 51%. كما هو موضح في الملحق رقم 01، ويكون وفق الخطوات التالية:

- **إدماج الميزانيتين:**

في سنة 2019 تم الإدماج الشامل لميزانيتي الشركتين التابعتين HESP و BJSP عبر أربع مراحل:

- تجميع العناصر الرئيسية لميزانيتي ENSP و HESP، BJSP؛

تتم هذه المرحلة باستخدام أصول وخصوم لـ:ENSP وHESP، BJSP؛

- استبعاد العمليات المتبادلة.

يتم استبعاد العمليات المتبادلة ما بينENSP وHESP، BJSP بعد التأكد من تماثلها من الطرفين.

- توزيع رأس المال المتراكم ما بين حصة الشركة الأم ENSP والمساهمين الآخرين في HESP، BJSP: أي توزيع رأس المال والاحتياطات والنتيجة ما بين الشركة الأم وحقوق الأقلية؛

- الاستبعاد مساهمات المؤسسة الأم من الأصول المدمجة في HESP، BJSP: يتم استبعاد أسهم HESP، BJSP والمحاز عليها من طرف الشركة الأم بقيمة الحيازة وذلك بطرحها من ميزانية المؤسسة الأم ومن حصة رؤوس

الأموال الخاصة ب HESP، BJSP التي تعود إلى المؤسسة الأم. يمثل الفائض ما بين رأس المال وقيمة حيازة الأسهم فائض في القيمة (فارق في التجميع).

- **إدماج جدول النتيجة:**

ويتم عبر أربعة مراحل:

- تجميع العناصر الرئيسية لجدول حسابات النتائج (ENSP وHESP، BJSP)؛
- استبعاد الأعباء والإيرادات المتبادلة ما بين ENSP وHESP، BJSP بعد التأكد من المطابقة؛
- توزيع النتيجة المجمعة وذلك بإضافة لنتيجة المؤسسة الأم حصتها من نتيجة HESP، BJSP؛
- إبراز حقوق الأقلية وحصة المساهمين الآخرين في HESP، BJSP.

2-2 طريقة المعادلة

- **تجميع الميزانية:**

- بالنسبة للكيانات المشاركة (WESP،BASP،MESP) فتتم عملية الإدماج عن طريق المعادلة وذلك بحساب الحصة من رؤوس أموال هذه الشركات والتي تعود إلى المؤسسة الأم، واستبدالها بإلغاء قيمة حيازة المساهمات الموجودة على مستوى الميزانية الأم ENSP؛

- يوزع فائض القيمة المتحصل عليه من طريقة المعادلة ما بين الاحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة. وعلى مستوى الميزانية المجمعة الناتجة من إدماج ENSP–HESP –BJSP يتم استبعاد قيمة مساهمات الكيانات المشاركة من حساباتها وذلك بجعل حساب سندات المعادلة دائنا.

- **تجميع جدول النتيجة:**

- في ظل غياب تجميع الأعباء والإيرادات عند استعمال طريقة المعادلة فإن جدول حسابات النتائج المجمع سوف يبرز لنا فقط أعباء ونواتج الشركة الأم والشركة التابعة HESP وBJSP مع إضافة حساب الحصة من نتيجة كيانات طريقة المعادلة والتي تمثل الحصة التي تعود للمؤسسة الأم من نواتج (MESP،BASP، WESP).

المطلب الثاني: طرق تقييم العناصر الرئيسية لميزانية المؤسسة

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 وفي بعض الأحيان هناك تمايز طفيف ما بين معدل الإهتلاك المطبق على التثبيتات الموجهة للعمل في الشمال والجنوب. كما يجب الأخذ بعين الاعتبار القيمة القصوى القابلة للإهتلاك جبائيا والمحددة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالسيارات السياحية والمقدرة بعتبة 1 000 000,00 دج. حسب للقوانين الجبائية المعمول بها؛
- من خلال المعلومات المقدمة من طرف أحد الكيانات المشاركة والتي هي أحد فروع المجمع والمتمثل في MESP قام بإعادة تقييم لأصوله وفقا للقيمة السوقية بعكس الفروع الأخرى والتي تسجل وفقا للتكلفة التاريخية، لأن نطاق المحاسبة أصبح شاملا لعدة متغيرات جديدة بما فيها التغيرات في المستوى العام للأسعار، والذي يعد صعبا على مبدأ التكلفة التاريخية قياسها وتحليلها. مما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المحاسبية حيث أن القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم غير واقعية ومضللة.

2- المخزونات:

- تسيير جميع المخزونات مهما كانت طبيعتها عن طريق الجرد الدائم؛
- تقييم المخزونات بتكلفة شرائها متضمنة سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة؛
- يقيم المخزون المصنع (منتجات نهائية، منتجات وأشغال جاري إنجازها) بتكلفة الإنتاج؛
- يسجل الخروج من المخزون بالتكلفة الوسطية المرجحة عند كل خروج؛
- تتم عملية الجرد على كل مخزون في نهاية كل سنة للأخذ في الحسبان الفروقات الموجودة والمخزونات المهملة والمتقادمة والبطيئة في الدوران.

3- الحقوق:

- تقييم الحقوق عند نهاية كل دورة وتصنف بحسب درجة السيولة والتحصيل؛
- يتم تسجيل مؤونة الخسارة في القيمة بالنسبة للحقوق التي تجاوزت مدة تحصيلها 100 % وتكون هذه المؤونة على جزء من المبلغ غير المحصل أو على كل المبلغ بحسب الحالة.

4- الديون:

- يتم التسجيل المحاسبي للديون بحسب التكلفة التاريخية بالنسبة للديون المسجلة بعملة أجنبية، يتم تعديلها في نهاية كل سنة على أساس سعر التحويل في البنك المركزي والمغلق يوم 31 ديسمبر من الدورة المحاسبية؛

- تسجيل مؤونات الخسارة في سعر الصرف عندما يكون سعر الصرف لعملة الأجنبية في تاريخ التسجيل المحاسبي للعملية أقل من السعر عند تاريخ 31 ديسمبر من الدورة المحاسبية؛

- تعدل هذه المؤونة سواء بالزيادة أو النقصان بحسب الحالة بالسعر الحقيقي عند تاريخ دفع الديون.

5- الأجور والسياسة الأجرية للمستخدمين:

- تحدد العلاوات والمنح والتعويضات وفقا للاتفاقيات الجماعية المبرمة ما بين المؤسسة والعمال وفقا للتشريع الجزائري. وبالنسبة لمجمع ENSP فإن هناك استقلالية لفروع المجمع في تحديد هذه الأخيرة حيث نجد اختلاف ما بين اتفاقيات فروع المجمع ومنه تفاوت في تحديد أجور العمال.

المطلب الثالث: العمليات التحضيرية للتجميع المحاسبي في مجمع ENSP.

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

أولا: تحديد محيط التجميع

- يتم إعداد القوائم المالية المدمجة في مجمع ENSP وفق أسلوب التجميع المباشر حيث أن تقنية هذا الأخير تتمثل في قيام الشركة الأم بالتجميع المباشر لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع مهما كان شرط الارتباط السائد بين هذه الشركات سواء كان ارتباط مباشر أو غير مباشر وترتكز هذه الطريقة على عملية تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم في عملية واحدة وذلك لغياب مجمعات فرعية داخل محيط التجميع.

- يتم إعداد الحسابات المجمعة في مجمع ENSP وفق مستوى تبعية المؤسسات الداخلة ضمن نطاق المجمع والتي تتراوح ما بين 40% إلى 51 %؛

- يعتبر HESP وBJSP فرعين تابعين وذلك لأن المؤسسة الأم تحوز على 51 % من رأس مالهما وتمارس المراقبة ومنه يتم إدماج HESP وBJSP بطريقة التكامل الشامل؛

- أما بالنسبة لـ MESP،WESP،BASP فإنها تمثل كيانات مشاركة وذلك لأن المؤسسة الأم تمتلك على التوالي: 40%، 49%، 49%، وتمارس فيها النفوذ الملحوظ ومنه يتم إدماج هذه الكيانات المشاركة بطريقة المعادلة؛

- لا يوجد إقصاءات لشركات تابعة من محيط التجميع المحاسبي بالنسبة لمجمع ENSP.

كما يمكننا تقديم أهم المعلومات التي توضح نطاق التجميع المحاسبي لمجمع ENSP من خلال فروع وشركاء المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار عند نهاية سنة 2019. من خلال هذا الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-2): يوضح نطاق التجميع المحاسبي

الاسم	طريقة التجميع	نسبة المصلحة	نسبة الرقابة	نوع الارتباط	المقر
HESP	تكامل شامل	%51	%51	مباشر	Zone Industrielle BP 109 Hassi Massaoud
BJSP	تكامل شامل	%51	%51	مباشر	Business Centre pin maritime Mohammadia Alger
WESP	طريقة المعادلة	%49	%49	مباشر	Zone Industrielle BP 85 Hassi Massaoud
MESP	طريقة المعادلة	%49	%49	مباشر	07 rue Raoul Payen Haydra Alger
BASP	طريقة المعادلة	%40	%40	مباشر	Zone Industrielle BP 86 Hassi Massaoud

المصدر: من وثائق داخلية للمؤسسة

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن نطاق التجميع المحاسبي لمجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار يعتمد على طريقتين في التجميع، حيث يعتمد على طريقة التكامل المباشر مع الشركات التي يمتلك فيها نسبة رقابة ومصلحة تقدر بـ 51%، ويعتمد على طريقة المعادلة مع الكيانات المشاركة التي يمتلك فيها نسبة رقابة ومصلحة تقل عن 50 %، كما تجدر الإشارة لإعتماد نوع التجميع المباشر وذلك لعدم وجود مجمع داخل محيط تجميع مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP.

ثانيا: مرحلة تجانس المعطيات

هذه المرحلة لتوفير قوائم مالية فردية للشركات الداخلة ضمن نطاق التجميع وتهدف هذه المرحلة لتوفير قوائم مالية فردية للشركات الداخلة ضمن نطاق التجميع وذلك لإيجاد نوع من الترابط والتطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع.

بالنسبة للسياسات المحاسبية وطرق التقييم ومن خلال وثائق المؤسسة فإنه يمكن أن نستنتج بأن هناك تجانس ما بين فروع المجمع باستثناء فرع MESP والذي قام بإعادة تقييم لأصوله وفقا للقيمة السوقية.

بالنسبة للضرائب المؤجلة فإن جميع فروع المجمع تطبقها كما جاء في النظام المحاسبي المالي ومن بين أهم العمليات في المجمع والتي تظهر الضريبة المؤجلة نجد: مؤونة العطلة السنوية المدفوعة الأجر، اهتلاك السيارات السياحية، مؤونة المعاشات والتقاعد.

يفرض على جميع فروع المجمع تسجيل مؤونة سنوية لتعويض نهاية الخدمة والمكافآت المكملة لها وتقيم 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 آخر الخدمة×الأقدمية× (الأقدمية الحالية/ الأقدمية الكلية).

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

استحداث الالتزام = (1 + نسبة الاستحداث) – الأقدمية المستقبلية.

أما بالنسبة للعناصر الداخلة في هذه المؤونة فإنها تختلف ما بين فروع المجمع بحسب السياسة الأجرية فيما يخص المنح والحوافز.

تتم إجراءات التسجيل المحاسبي للمخزون خارج المؤسسة (حـ/ 37) بالنسبة لفروع المجمع وكذلك بالنسبة لخسارة قيمة المخزون.

يتم التسجيل المحاسبي في الحساب 408 (فواتير لم تسلم بعد) بنفس الطريقة بالنسبة لفروع المجمع، أما بالنسبة لخسارة القيمة للتثبيتات العينية لا يوجد سياسة واضحة ومتجانسة ما بين فروع المجمع.

يتم التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيتات العينية بدون سياسة واضحة في المجمع فهناك بعض الفروع كفرع HESP والذي يقوم بالتسجيل المحاسبي لهذه الخسارة أما بالنسبة للشركة الأم فلا تسجل الخسارة في قيمة التثبيتات.

تقوم شركة MESP بالإجراءات اللازمة والتسجيل المحاسبي لفارق التقييم وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي عكس بقية الفروع الأخرى.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية في مجمع ENSP واثارها بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

للقيام بالمعالجة المحاسبية لابد من إجراءات التسوية والتسجيلات المحاسبية اللازمة ما بين المجمع وفروعه وفق النظام المحاسبي المالي وكذا مراحل إعداد وعرض الميزانية الشاملة للمجمع، مع مقارنتها بالمعايير المحاسبية الدولية لفهم الفوارق الموجودة بينهما وهو ما سنتعرض اليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: إجراءات التسوية ما بين شركات المجمع

تقام هذه المرحلة مباشرة على مستوى كل شركة فرع، وهذه الأخيرة تقوم بإرسالها إلى المصلحة المختصة بالتسوية وذلك بعد القيام بمجانسة كل الحسابات المعنية بها وبالمجمع ككل، تتم هذه المرحلة ابتداء مـــــــــن 15 / 03 / N+1 إلى غاية 04/01/ N+1 وتمثل هذه المدة على مستوى مجمع ENSP 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 والمالية للمجمع تتعلق بإجراءات التسوية ما بين فروع المجمع؛
- تقوم مصلحة المحاسبة للشركة المتنازلة بإرسال لمصلحة المحاسبة للشركة المشترية حالة تقارب تتعلق بالحقوق والديون والأعباء والنواتج وذلك لطلب تأكيد صحة الأرصدة؛
- تقوم الشركة المشترية بالإجابة عن هذا الطلب في أجل يتم تحديده من طرف مدير المحاسبة والمالية لتأكيد الأرصدة واكتشاف الأخطاء؛
- تقوم الشركة المتنازلة بدراسة حالات التقارب، وتحديد الأخطاء؛
- بعد التأكد من حالات التقارب يعقد اجتماع ما بين محاسبي فروع المجمع تحت إشراف مدير المحاسبة والمالية لمعالجة الأخطاء وتسويتها، وفي الأخير الأمضاء على المقاربات ما بين الأطراف.

تتمثل أهم الوثائق المستعلمة في عملية التسوية في:

1- جدول الحقوق ما بين الفروع المجمع:

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

الجدول رقم (3-3): يوضح تسوية الحقوق ما بين فروع المجمع

المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

بيان الحقوق بين فروع المجمع مع: HESP

دورة 2019

كشف الفواتير

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	الحساب	
			عند ENSP	عند HESP
001	2019/03/31	57.896.571,42	411	401
002	2019/06/30	72.370.715,00	411	401
003	2019/09/30	96.494.285,75	411	401
004	2019/12/31	62.721.284,89	411	401
المجموع		**46,289.980.135**		

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ومن الناحية الشكلية أنظر الملحق رقم 02

الجدول رقم (3-4): يوضح تسوية الحقوق ما بين فروع المجمع

المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

بيان الحقوق بين فروع المجمع مع: BJSP

دورة 2019

كشف الفواتير

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	الحساب	
			عند ENSP	عند BJSP
001	2019/03/31	37.783.758,20	411	401
002	2019/06/30	47.229.697,73	411	401
003	2019/09/30	62.964.117,00	411	401
004	2019/12/31	40.941.217,99	411	401
المجموع		**92,188.918.790**		

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ومن الناحية الشكلية أنظر الملحق رقم 02

2- جدول الديون ما بين فروع المجمع:

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

الجدول رقم (3-5): يوضح تسوية الديون ما بين فروع المجمع

المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

بيان الديون بين فروع المجمع مع: **HESP**

دورة 2019

كشف الفواتير

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	الحساب	
			عند ENSP	عند HESP
001	2019/12/31	497.278,40	401	411
المجموع		**497.278,40**		

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ومن الناحية الشكلية أنظر الملحق رقم 02

الجدول رقم (3-6): يوضح تسوية الديون ما بين فروع المجمع

المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

بيان الديون بين فروع المجمع مع: BJSP

دورة 2019

كشف الفواتير

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	الحساب	
			عند ENSP	عند BJSP
001	2019/03/31	18.877.804,28	401	411
002	2019/06/30	31.463.117,00	401	411
003	2019/09/30	23.597.255,55	401	411
004	2019/12/31	20.450.844،77	401	411
المجموع		**94.389.021،40**		

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ومن الناحية الشكلية أنظر الملحق رقم 02

3 – جدول العمليات أو الخدمات المستقبلة ما بين فروع المجمع:

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

الجدول رقم (3-7): يوضح تسوية العمليات المستلمة ما بين فروع المجمع

المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

بيان العمليات المستلمة بين فروع المجمع مع: **HESP**

دورة 2019

كشف الفواتير

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	الحساب	
			عند ENSP	عند HESP
001	2019/03/31	314.062,80	6xx	7xx
002	2019/06/30	785.157,30	6xx	7xx
003	2019/09/30	392.578,65	6xx	7xx
004	2019/12/31	78.515,85	6xx	7xx
المجموع		**60,1.570.314**		

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ومن الناحية الشكلية أنظر الملحق رقم 02

الجدول رقم (3-8): يوضح تسوية العمليات المستلمة ما بين فروع المجمع

المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

بيان العمليات المستلمة بين فروع المجمع مع: BJSP

دورة 2019

كشف الفواتير

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	الحساب	
			عند ENSP	عند HESP
001	2019/03/31	12.403.270,20	6xx	7xx
002	2019/06/30	15.504.086,52	6xx	7xx
003	2019/09/30	17.551.903,44	6xx	7xx
004	2019/12/31	16.557.085,92	6xx	7xx
المجموع		**62.016.346,08**		

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ومن الناحية الشكلية أنظر الملحق رقم 02

4-جدول العمليات أو الخدمات المقدمة ما بين فروع المجمع:

حيث يبين المبلغ المفصل للإيرادات خلال دورة محاسبية والتي تمثل الخدمات المقدمة من فرع إلى آخر من المجمع، ويمثل هذا الجدول بالنسبة للفرع المقدم للخدمة تفصيل للإيرادات.

الجدول رقم (3-9): يوضح تسوية العمليات المقدمة ما بين فروع المجمع

المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

بيان العمليات المقدمة بين فروع المجمع مع: HESP

دورة 2019

كشف الفواتير

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	الحساب	
			عند ENSP	عند HESP
001	2019/03/31	69.923.130,47	7xx	6xx
002	2019/06/30	97.892.382,65	7xx	6xx
003	2019/09/30	81.576.985,55	7xx	6xx
004	2019/12/31	240.069.414,62	7xx	6xx
المجموع		**489.461.913,29**		

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ومن الناحية الشكلية أنظر الملحق رقم 02

الجدول رقم (3-10): يوضح تسوية العمليات المقدمة ما بين فروع المجمع

المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

بيان العمليات المقدمة بين فروع المجمع مع: BJSP

دورة 2019

كشف الفواتير

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	الحساب	
			عند ENSP	عند HESP
001	2019/03/31	10.931.422,14	7xx	6xx
002	2019/06/30	9.369.790,40	7xx	6xx
003	2019/09/30	21.862.845,30	7xx	6xx
004	2019/12/31	23.424.475,02	7xx	6xx
المجموع		**65.588.832,86**		

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ومن الناحية الشكلية أنظر الملحق رقم 02

5-جدول الحقوق الأخرى ما بين فروع المجمع:

حيث يبين المبلغ المفصل للحقوق الأقل أو الأكثر أو يساوي ثلاث سنوات ومؤونة الخسارة في القيمة المسجلة لهذه الحقوق. كما يبين هذا الجدول مبلغ الاقتطاع ضمان والإيرادات غير المفوترة ما بين الفرع من المجمع والفروع الأخرى من خلال المبالغ الإجمالية. لكن المجمع لم يستعمل هذا الجدول لعدم وجود لهذه العمليات خلال سنة 2019.حيث الشكل القانوني للجدول كالتالي:

الجدول رقم (3-11): يوضح تسوية الحقوق الأخرى ما بين فروع المجمع

المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار

بيان الحقوق الأخرى بين فروع المجمع مع: HESP

دورة 2019

كشف الفواتير

الزبائن	حقوق أكبر أو يساوي 3 سنوات (1)	حقوق أقل من 3 سنوات (2)	وجود وثائق ثبوتية		مبلغ المؤونة	إقتطاع الضمان (3)	الإنتاج لم ينم تحرير فواتير به بعد (4)	المجموع 4+3+2+1	ملاحظات
			نعم	لا					

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة مترجم

المطلب الثاني: إجراءات الإقصاء ما بين شركات المجمع

تتمثل إجراءات الإقصاء في عرض العمليات وتسجيل القيود المحاسبية.

أولا: عرض العمليات التي تمت ما بين فروع المجمع

- **الشركة التابعة HESP**

تمثل هذه العمليات في الحقوق والديون والأعباء والإيرادات وقسائم الأرباح.

1- عمليات الحقوق والديون:

الجدول رقم (3-12): يوضح عمليات الحقوق والديون ما بين الفروع.

	الحقوق	الديون	المجموع
ENSP	**HESP**		
ENSPWL/WT	271,005,944.57	/	271,005,944.57
ENSP DAL	18,476,912.49	497,278.40	18,974,190.89
المجموع	**289,482,857.06**	**497,278.40**	**289,980,135.46**

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

- يمثل المبلغ 289.482.857,06 حقوق بالنسبة للشركة الأم باتجاه الفرع **HESP**، ومن جهة أخرى دين للفرع **HESP** بالنسبة للمؤسسة الأم؛
- يمثل المبلغ 497.278,40 ديون بالنسبة للمؤسسة الأم باتجاه الفرع **HESP**، ومن جهة أخرى حقوق للفرع **HESP** بالنسبة للمؤسسة الأم.

2- عمليات الأعباء والإيرادات

الجدول رقم (3-13): يوضح عمليات الأعباء والإيرادات ما بين الفروع.

	الايرادات	الأعباء	المجموع
ENSP	**HESP**		
ENSPWL/WT	442,750,530.74	1,232,700.00	443,983,230.74
ENSP DAL	46,711,382.55	337,614.60	47,048,997.15
المجموع	**489,461,913.29**	**1,570,314.60**	**491,032,227.89**

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية

- يمثل المبلغ 913,29 461 489 إيرادات بالنسبة للمؤسسة الأم باتجاه الفرع **HESP**، ومن جهة أخرى يمثل أعباء للفرع **HESP** بالنسبة للمؤسسة الأم؛
- يمثل المبلغ 314,60 570 1 أعباء للمؤسسة الأم باتجاه الفرع **HESP** ، ومن جهة أخرى تمثل إيرادات الفرع **HESP** بالنسبة للمؤسسة الأم.

3- قسائم الأرباح:

لا توجد قسائم أرباح تحصلت عليها المؤسسة الأم، منذ دورة 2013.

4- استبعاد هوامش الربح:

بالنسبة للتنازل عن التثبيتات أو بيع المخزونات على مستوى المجمع فإنه يتم بفوترة سعر التكلفة للمخزون أو القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات ما بين فروع المجمع وبالتالي لا يظهر هامش الربح.

ثانيا: التسجيل المحاسبي لإجراءات الإقصاء ما بين شركات المجمع:

1- إستبعاد الحقوق والديون:

استنادا الى المبالغ الموجودة في **الجدول رقم (3-14)** يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

401		من حـ/ ديون الشركة HESP	**271 005 944,57**	
	411	الى حـ / حقوق الشركة ENSP WL/WT		**271 005 944,57**
401		من حـ/ ديون الشركة HESP	**18 476 912,49**	
	411	الى حـ/ حقوق الشركة ENSP/DAL		**18 476 912,49**
401		من حـ/ ديون الشركة ENSP/DAL	**497 278,40**	
	411	الى حـ/ حقوق الشركة HESP		**497 278,40**

من خلال التسجيل المحاسبي أعلاه تكون الشركة الأم استبعدت وأقصت الحقوق والديون مع الشركة التابعة HESP.

2 - إستبعاد الايردات والأعباء:

استنادا الى المبالغ الموجودة في **الجدول رقم (3-15)** يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

706326		من حـ/إيرادات محققة من طرف **ENSP WL/WT**	**442.750.530.74**	
	6112	الى حـ/أعباء الشركة HESP		**442.750.530.74**
7089		من حـ/إيرادات محققة من طرف ENSP /DAL	**46.711.382.55**	
		الى حـ/ المذكورين		
	622430	الى حـ/أعباء الشركة HESP نحو ENSP/DAL		**14.131.781.12**
	622440	الى حـ/أعباء الشركة HESP نحو ENSP/DAL		**15.666.398.77**
	622450	الى حـ/أعباء الشركة HESP نحو ENSP/DAL		**5.168.975.06**
	62500	الى حـ/أعباء الشركة HESP نحو ENSP/DAL		**11.744.227.60**
758		من حـ/إيرادات الشركة HESP	**1.232.700.00**	
	6141	الى حـ/أعباء الشركة ENSP WL /WT		**1.232.700.00**
758		من حـ/إيرادات الشركة HESP	**337.614.60**	
	6251	الى حـ/أعباء الشركة ENSP /DAL		**337.614.60**

من خلال التسجيل المحاسبي أعلاه تكون الشركة الأم استبعدت وأقصت الإيرادات والأعباء مع الشركة التابعة HESP

– الشركة التابعة BJSP

تمثل هذه العمليات في الحقوق والديون والأعباء والإيرادات وقسائم الأرباح.

1– عمليات الحقوق والديون:

الجدول رقم (3-16): يوضح عمليات الحقوق والديون ما بين الفروع.

	الحقوق	الديون	المجموع
ENSP	**BJSP**		
ENSPWL/WT	26 440,00	93 418 114,95	93 444 554,95
ENSP DAL	188 892 350,92	970 906,45	189 863 257,37
المجموع	**188 918 790,92**	**94 389 021,40**	**283 307 812,32**

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية

- يمثل المبلغ 790,92 918 188 حقوق بالنسبة للشركة الأم باتجاه الفرع **BJSP**، ومن جهة أخرى دين للفرع **BJSP** بالنسبة للمؤسسة الأم؛
- يمثل المبلغ 021,40 389 94 ديون بالنسبة للمؤسسة الأم باتجاه الفرع **BJSP**، ومن جهة أخرى حقوق للفرع **BJSP** بالنسبة للمؤسسة الأم.

2- عمليات الأعباء والإيرادات

الجدول رقم (3-17): يوضح عمليات الأعباء والإيرادات ما بين الفروع.

	الايرادات	الأعباء	المجموع
ENSP	**BJSP**		
ENSPWL/WT	13,555.15	29,474,035.98	29,487,591.13
ENSP DAL	65,574,977.71	32,542,310.10	98,117,287.81
المجموع	**65,588,532.86**	**62,016,346.08**	**127,604,878.94**

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية

- يمثل المبلغ 65 588 532,86 إيرادات بالنسبة للمؤسسة الأم باتجاه الفرع **BJSP**، ومن جهة أخرى يمثل أعباء للفرع **BJSP** بالنسبة للمؤسسة الأم؛
- يمثل المبلغ 62 016 346,08 أعباء للمؤسسة الأم باتجاه الفرع **BJSP** ، ومن جهة أخرى تمثل إيرادات الفرع **BJSP** بالنسبة للمؤسسة الأم.

3- قسائم الأرباح:

لا توجد قسائم أرباح تحصلت عليها المؤسسة الأم، منذ دورة 2013.

4- استبعاد هوامش الربح:

بالنسبة للتنازل عن التثبيتات أو بيع المخزونات على مستوى المجمع فإنه يتم بفوترة سعر التكلفة للمخزون أو القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات ما بين فروع المجمع وبالتالي لا يظهر هامش الربح.

ثانيا: التسجيل المحاسبي لإجراءات الإقصاء ما بين شركات المجمع

1- إستبعاد الحقوق والديون:

استنادا الى المبالغ الموجودة في **الجدول رقم (3-18)** يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

401		من حـ/ ديون الشركة BJSP	**26 440,00**	
	411	الى حـ / حقوق الشركة ENSP WL/WT		**26 440,00**
401		من حـ/ ديون الشركة BJSP	**188 892 350,92**	
	411	الى حـ/ حقوق الشركة ENSP/DAL		**188 892 350,92**
401		من حـ/ ديون الشركة ENSP WL/WT	**93 418 114,95**	
	411	الى حـ/ حقوق الشركة BJSP		**93 418 114,95**
401		من حـ/ ديون الشركة ENSP/DAL	**970 906,45**	
	411	الى حـ/ حقوق الشركة BJSP		**970 906,45**

من خلال التسجيل المحاسبي أعلاه تكون الشركة الأم استبعدت وأقصت الحقوق والديون مع الشركة التابعة BJSP

2 - إستبعاد الايرادات والأعباء:

استنادا الى المبالغ الموجودة في **الجدول رقم (3-19)** يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

706326		من حـ/إيرادات محققة من طرف **ENSP WL/WT**	**13 555,15**	
	6112	الى حـ/أعباء الشركة BJSP		**13 555,15**
7089		من حـ/إيرادات محققة من طرف ENSP /DAL	**65 574 977,71**	
		الى حـ/ المذكورين		
	625240	الى حـ/أعباء الشركة BJSP نحو ENSP/DAL		**5 179 365,40**
	625260	الى حـ/أعباء الشركة BJSP نحو ENSP/DAL		**892 866,76**
	625290	الى حـ/أعباء الشركة BJSP نحو ENSP/DAL		**59 502 745,55**
7068		من حـ/إيرادات الشركة BJSP	**29 474 035,98**	
	613250	الى حـ/أعباء الشركة ENSP WL /WT		**29 474 035,98**
7068		من حـ/إيرادات الشركة BJSP	**32 542 310,10**	
	62410	الى حـ/أعباء الشركة ENSP /DAL		**32 542 310,10**

من خلال التسجيل المحاسبي أعلاه تكون الشركة الأم استبعدت وأقصت الأعباء والإيرادات مع الشركة التابعة BJSP.

المطلب الثالث: مراحل إعداد القوائم المالية للمجمع

أولا: تقديم القوائم المالية الفردية للشركة الأم والشركتين التابعتين:

قبل البدء في إعداد القوائم المالية المدمجة لمجمع الشركات المتكون من شركات المجموعة المستقلة قانونيا والمترابطة اقتصاديا والمشكلة للمجمع، يقتضي على الشركات التابعة للشركة الأم تقديم القوائم المالية الفردية وذلك من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة. (أنظر الملحق رقم 03)

- **القوائم الفردية للشركة الأم ENSP قبل التجميع:**

- **الميزانية:**

الأصول	ملاحظات	N	N	N
		الإجمالي	إهتلاكات ومؤونات	الصافي
الأصول الغير الجارية				
فارق الإقتناء –Goodwill				
تثبيات معنوية		140 647 533,84	67 037 153,86	73 610 379,98
تثبيتات مادية		26 698 402 601,60	12 354 349 203,13	14 344 053 398,47
أراضي		4 434 668 150,00		4 434 668 150,00
مباني		3 139 520 660,58	2 129 955 365,04	1 009 565 295,54
تثبيتات مادية اخرى		19 124 213 791,02	10 224 393 838,09	8 899 819 952,93
تثبيتات قيد التنفيذ		565 477 367,85		565 477 367,85
تثبيتات مالية		1 456 049 177,48		1 456 049 177,48
سندات المعادلة				
المساهمات والحقوق الأخرى		1 392 192 400,00		1 392 192 400,00
سندات إستثمار اخرى				
سلفيات والاصول المالية الاخرى الغير جارية		93 856 777,48		93 856 777,48
ضرائب مؤجلة اصول		745 055 438,22		745 055 438,22
مجموع الأصول غير الجارية		**29 635 632 118,99**	**12 421 386 356,99**	**17 214 245 762,00**
الأصول الجارية				
المخزونات		3 926 740 326,43	165 658 238,33	3 761 082 088,10
الحقوق والعمليات المشابهة				
الزبائن		9 206 933 366,43	753 202 967,02	8 453 730 399,41
المدينون الاخرون		338 856 114,23	670 940,35	338 185 173,88
الضرائب		953 603 727,13		953 603 727,13
الحقوق الأخرى				
السيولة				

التوظيفات والأصول المالية الجارية الاخرى		2 500 000 000,00		2 500 000 000,00
الخزينة		6 553 307 127,99		6 553 307 127,99
مجموع الاصول الجارية		**23 749 440 662 21**	**919 532 145,70**	**22 559 908 516,51**
المجموع الإجمالي للأصول		**53 115 072 781,20**	**13 340 918 502,69**	**39 774 154 278,51**

الخصوم	ملاحظات	N
الأموال الخاصة		
راس المال الصادر		**8 000 000 000,00**
راس المال غير الصادر		
علاوات وإحتياطات مجمعة		19 779 051 186,95
فارق التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية–النتيجة الصافية للمجمع		
رؤوس أموال أخرى – ترحيل من جديد		3 627 991 529,41
حصة المؤسسة المدمجة		
حصة الأقلية		
المجموع I		**31 407 042 716,36**
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية		
ضرائب (مؤجلة ومؤونات)		
ديون غير جارية أخرى		
مؤونات وايرادات مسجلة مسبقا		2 565 661 243,88
مجموع الخصوم غير الجارية II		**2 565 661 243,88**
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات المرتبطة		2 232 128 788,81
ضرائب		1 531 646 662 ,37
ديون أخرى		2 007 674 867,09
ديون.مالية أخرى		30 000 000,00
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية III		**5 801 450 318,27**
مجموع الخصوم		**39 774 154 278,51**

- **جدول النتيجة**

البيان	ملاحظات	N
رقم الاعمال	5.1	19 000 748 663,77
التغير في المنتجات النهائية وقيد التنفيذ	5.2	144 673 792,52
تثبيتات منجزة		
إعانات الإستغلال		
I- إنتاج الدورة		**19 145 422 456,29**
II – مشتريات مستهلكة	5.3	1 013 438 230,56
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	5.4	3 507 039 291,82
إستهلاك الدورة		**4 520 477 522,38**
III- القيمة المضافة للإستغلال(I-II)		**14 624 944 933,91**
مصاريف المستخدمين	5.5	8 517 445 561,72
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	5.6	459 123 356,25
IV – الفائض الإجمالي للإستغلال		**5 648 376 015,94**
منتجات العملياتية الأخرى	5.7	311 775 789,59
أعباء العملياتية الأخرى	5.8	134 499 500,97
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	5.9	2 098 041 628,11
إسترجاع خسائر القيمة والمؤونات	5.10	890 356 033,95
V – النتيجة العملياتية		**4 617 966 710,40**
ايرادات مالية	5.11	78 138 637,57
مصاريف مالية	5.12	217 913,11
VI- النتيجة المالية		**77 920 724,46**
VII-النتيجة العادية قبل الضريبة (V+VI)		**4 695 887 434,86**
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية	5.13	1 228 429 362,00
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	5.14	-160 533 456,55
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		**23 905 622 193,62**
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**20 277 630 664,21**
VIII-النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**3 627 991 529,41**
العناصر غير العادية – إيرادات-		
العناصر غير العادية – أعباء-		
XI- النتيجة غير العادية		
X – النتيجة الصافية للدورة		**3 627 991 529,41**

– القوائم الفردية للشركة التابعة HESP قبل التجميع:

• الميزانية:

الأصول	ملاحظات	N	N	N
		الإجمالي	إهتلاكات ومؤونات	الصافي
الأصول الغير الجارية				
فارق الإقتناء –Goodwill				
تثبيات معنوية	2.1.1	218 834 927,70	197 552 167,11	21 282 760,59
تثبيتات مادية				
أراضي		157 788 000,00		157 788 000,00
مباني		468 817 895,57	275 432 739,84	193 385 155,83
تثبيتات مادية اخرى	2.1.2	10 716 819 595,19	7 519 213 993,74	3 197 605 601 45
تثبيتات قيد التنفيذ	2.1.3	101 868 264,54		101 868 264,54
تثبيتات مالية				
سندات المعادلة				
المساهمات والحقوق الأخرى				
سندات إستثمار اخرى				
سلفيات والاصول المالية الاخرى الغير جارية	2.5	85 625,00		85 625,00
ضرائب مؤجلة اصول	2.6	55 346 759,23		55 346 759,23
مجموع الأصول غير الجارية		**11 719 561 067,33**	**7 992 198 900,69**	**3 727 362 166 64**
الأصول الجارية				
المخزونات	2.7	653 781 560,42	19 863 282,65	633 918 277 ,77
الحقوق والعمليات المشابهة				
الزبائن	2.8.1	1 256 772 040,99	7 218 240,95	1 249 553 800,03
المدينون الاخرون	2.8.2	175 097 405,61		175 097 405,61
الضرائب	2.9.1	125 700 716,39		125 700 716,39
الحقوق الأخرى				
السيولة	4.7			
التوظيفات والأصول المالية الجارية الاخرى				
الخزينة	2.11	776 658 515,49		776 658 515,49
مجموع الاصول الجارية		**2 988 010 238,89**	**27 081 523,60**	**2 960 928 715,29**
المجموع الإجمالي للأصول		**14 707 571 306,22**	**8 019 280 424,29**	**6 688 290 861,93**

الخصوم	ملاحظات	N
الأموال الخاصة		
راس المال الصادر	2.12.1	1 200 000 000,00
راس المال غير الصادر		
علاوات وإحتياطات مجمعة	2.12.2	4 407 193 003,53
فارق التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية		46 130 617,32
رؤوس أموال أخرى – ترحيل من جديد	2.12.3	-58 953 631,73
حصة المؤسسة المدمجة		
حصة الأقلية		
المجموع I		**6 594 483 630,40**
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية		
ضرائب (مؤجلة ومؤونات)		
ديون غير جارية أخرى		
مؤونات وايرادات مسجلة مسبقا	2.13	107 156 247,94
مجموع الخصوم غير الجارية II		**107 156 247,94**
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات المرتبطة	2.10.1	692 538 012,78
ضرائب	2.9.2	92 790 659,75
ديون أخرى	2.10.2	201 405 654,45
ديون.مالية أخرى		
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية III		**986 764 644,85**
مجموع الخصوم		**6 688 290 881,93**

- **جدول النتيجة**

البيان	ملاحظات	N
رقم الاعمال	2.14	**3 695 121 892,49**
التغير في المنتجات النهائية وقيد التنفيذ		
تثبيتات منجزة		
إعانات الإستغلال		
I– إنتاج الدورة		**3 695 121 892,49**
II – مشتريات مستهلكة		-406 568 728,03
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	2.15	-1 303 945 715,47
إستهلاك الدورة		**–1 710 514 443,50**
III– القيمة المضافة للإستغلال(**II–I**)		**1 984 607 448,99**
مصاريف المستخدمين	2.16	-803 107 722,49
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		-86 605 418,40
IV – الفائض الإجمالي للإستغلال		**1 094 894 308,10**
منتجات العملياتية الأخرى		22 703 731,55
أعباء العملياتية الأخرى		-94 090 672,19
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	2.17	-937 521 848,88
إسترجاع خسائر القيمة والمؤونات		4 063 395,21
V – النتيجة العملياتية		**89 814 413,79**
ايرادات مالية		2 557 856,05
مصاريف مالية	2.18	-25 261 971,29
VI– النتيجة المالية		**–23 704 115,24**
VII–النتيجة العادية قبل الضريبة (**V+VI**)		**65 714 798,55**
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية		-26 928 368,67
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	2.19	7 334 187,64
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		**3 723 816 875,30**
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**–3 677 686 257,98**
VIII–النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**46 130 617,32**
العناصر غير العادية – إيرادات–		
العناصر غير العادية – أعباء–		
XI– النتيجة غير العادية		
X – النتيجة الصافية للدورة		**46 130 617,32**

– القوائم الفردية للشركة التابعة BJSP قبل التجميع:

- **الميزانية:**

الأصول	ملاحظات	N	N	N
		الإجمالي	إهتلاكات ومؤونات	الصافي
الأصول الغير الجارية				
فارق الإقتناء –Goodwill				
تثبيات معنوية		**15 900 647,03**	**10 310 016,91**	**5 590 630,12**
تثبيات مادية		**6 717 868 845,14**	**5 901 924 139,88**	**825 944 705,26**
أراضي		102 010 000,00		102 010 000,00
مباني		513 161 181,81	494 930 315,53	18 730 866,28
تثبيات مادية اخرى		6 103 196 836,45	5 407 493 824,35	695 703 012,10
تثبيات قيد التنفيذ		9 500 826,88		9 500 826,88
تثبيات مالية		**723 799 649,20**	**931 250,76**	**722 868 398,44**
سندات المعادلة				
المساهمات والحقوق الأخرى				
سندات إستثمار اخرى				
سلفيات والاصول المالية الاخرى الغير جارية		81 025 326,09	931 250,76	81 025 326,09
ضرائب مؤجلة اصول		642 774 323,11		642 774 323,11
مجموع الأصول غير الجارية		**7 467 569 141,37**	**5 913 165 407,55**	**1 554 403 733,82**
الأصول الجارية				
المخزونات		1 635 801 526,55	160 925 865,56	1 474 875 660,99
الحقوق والعمليات المشابهة		1 949 036 088,85	135 201 527,41	1 813 834 561,44
الزبائن		1 525 887 599,24	120 328 853,53	1 405 558 745,71
المدينون الاخرون		169 574 836,62	1 578 161,00	167 996 675,62
الضرائب		245 369 487 ,27	13 294 512,88	232 074 974,39
الحقوق الأخرى		8 204 164,72		8 204 164,72
السيولة				
التوظيفات والأصول المالية الجارية الاخرى				
الخزينة		836 367 634,38		836 367 634,38
مجموع الاصول الجارية		**4 421 205 249,78**	**296 127 392,97**	**4 590 963 437,37**
المجموع الإجمالي للأصول		**11 888 774 391,15**	**6 209 292 800,52**	**5 679 481 590,63**

الخصوم	ملاحظات	N
الأموال الخاصة		
راس المال الصادر		**427 240 000,00**
راس المال غير الصادر		
علاوات وإحتياطات مجمعة		3 558 089 959,77
فارق التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية–النتيجة الصافية للمجمع		-232 941 948,58
رؤوس أموال أخرى – ترحيل من جديد		-1 493 266 262,81
التعديلات الناتجة عن التغيرات في طرق المحاسبة		-89 951 659,62
حصة الأقلية		
المجموع I		**2 169 170 088,75**
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية		
ضرائب (مؤجلة ومؤونات)		120 313 098,00
ديون غير جارية أخرى		
مؤونات وايرادات مسجلة مسبقا		165 880 510,19
مجموع الخصوم غير الجارية II		**286 193 608,19**
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات المرتبطة		2 139 164 425,39
ضرائب		497 014 958,64
ديون أخرى		582 794 729,43
ديون.مالية أخرى		
خزينة الخصوم		5 143 780,22
مجموع الخصوم الجارية III		**3 224 117 893,68**
مجموع الخصوم		**5 679 481 590,63**

- **جدول النتيجة**

البيان	ملاحظات	N
رقم الاعمال		
التغير في المنتجات النهائية وقيد التنفيذ		3 796 678 124,73
تثبيتات منجزة		
إعانات الإستغلال		
I- إنتاج الدورة		**3 796 678 124,73**
II – مشتريات مستهلكة		1 130 300 320,77
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		1 037 054 295,32
إستهلاك الدورة		**2 167 354 616,09**
III- القيمة المضافة للإستغلال(I-II)		**1 629 323 508,64**
مصاريف المستخدمين		1 517 307 519,40
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		93 648 289,20
IV – الفائض الإجمالي للإستغلال		**18 367 700,04**
منتجات العملياتية الأخرى		111 437 912,70
أعباء العملياتية الأخرى		6 077 420,68
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات		439 353 613,80
إسترجاع خسائر القيمة والمؤونات		23 156 679,04
V – النتيجة العملياتية		**-292 468 742,70**
ايرادات مالية		918 706,16
مصاريف مالية		106 997 619,76
VI- النتيجة المالية		**-106 078 913,60**
VII-النتيجة العادية قبل الضريبة (V+VI)		**-398 547 656,30**
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية		
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية		165 605 707,72
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		3 932 191 422,63
مجموع أعباء الأنشطة العادية		4 165 133 371,21
VIII-النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**-232 941 948,58**
العناصر غير العادية – إيرادات-		
العناصر غير العادية – أعباء-		
XI- النتيجة غير العادية		
X – النتيجة الصافية للدورة		**-232 941 948,58**

ثانيا: القوائم المالية المجمعة ما بين الشركة الأم والشركتين التابعتين

يتم إعداد القوائم المالية المجمعة مابين الشركة الأم والفرعين:**HESP**، **BJSP** وفقا لطريقة التكامل الشامل بحسب النظام المحاسبي المالي:

1- الميزانية:

- جدول توزيع رؤوس الأموال العاملة:

من خلال ميزانية المؤسسة الأم تتحصل على مبلغ من الاحتياطات، النتيجة المباشرة، أما بالنسبة لكل من المؤسسة**HESP** والمؤسسة **BJSP** فإننا نقوم بضرب كل من مبلغ الاحتياطات والنتيجة والترحيل من جديد في نسبة الامتلاك والتي تمثل 51% للحصول على حصة الشركة الأم والباقي يمثل حقوق الأقلية، ويتم توزيع رأس المال والاحتياطات والنتيجة على المجمع على الأقلية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-20): يوضح توزيع رؤوس الأموال الخاصة مابين الشركة الأم وHESP، BJSP

الفروع	الاحتياطات المجمعة	النتيجة	ترحيل من جديد	رأس المال الصادر	المجموع
ENSP	19 779 051 186,95	3 627 991 529,41			
HESP	2 247 668 431,80	23 526،614,83			
BJSP	1 814 625 879 ,48	-118 800 393,78			
حصة المؤسسة	23 841 345 498,23	3 532 717 750,46	-791 632 146,21		**26 582 431 102,48**
حصة الأقلية	3 902 988 652,01	-91 537 552,31	-760 587 748,32	797 347 600,00	**3 848 210 951,36**
المجموع	**27 744 334 150,24**	**3 441 180 198,11**	**-1 552 219 894,52**	**797 347 600,00**	**30 430 642 053,84**

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

- نلاحظ من خلال الجدول بأنه تم إدماج 51% لكل من الفرعين HESP وBJSP و100% بالنسبة لكل من الاحتياطات ونتيجة المؤسسة الأم للحصول على حصة المجمع؛

- يمثل مبلغ 3.848.210.481،36 دج حصة الأقلية والتي تمثل 49% من رأس المال والاحتياطات ومبلغ ترحيل من جديد ونتيجة لفرعيHESP و BJSP.

– التسجيل المحاسبي لتوزيع رؤوس الأموال الخاصة:

1011		حـ/ رأس مال الصادر BJSP	**217.892.400.00**	
10610		حـ/ احتياطات قانونية Hesp	**61.200.000.00**	
10611		حـ/ احتياطات قانونية BJSP	**21.789.240.00**	
106		حـ/احتياطات اختيارية ونظامية	**3.979.305.071.28**	
	26110	الى حـ/ أسهم HESP		**612.000.000.00**
	26120	حـ/ اسهم BJSP		**217.892.400.00**
	1060	حـ/ احتياطات مجمعة HESP		**2.247.668.431,80**
	1061	حـ/ احتياطات مجمعة BJSP		**1.814625.879.49**

قمنا من خلال التسجيل المحاسبي بإلغاء المساهمة مساهمة المجمع (51% لكل من الفرع HESP و BJSP) والظاهرة في الحسابين 26110و 26120على التوالي كما قمنا بترحيل مبلغ 51% من الفرعينHESP وBJSP والتي تمثل احتياطات قانونية واختيارية إلى احتياطات المجمع.

وللحصول على الميزانية المجمعة يتم إدماج العناصر الرئيسية للميزانية بندا بندا مابين الشركة الأم والفرعينHESP و BJSP كما قمنا بإقصاء الحقوق والديون المتبادلة.

2– جدول النتيجة:

يتم توزيع النتيجة على المجمع وعلى الأقلية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-21): يوضح توزيع النتيجة ما بين المجمع والأقلية

التعيين	النتائج	الشركة الام	حقوق الأقلية
ENSP	3.627.991.529,41	3.627.991.529،41	/
HESP	46,130,617.32	23,526,614.83	22.604.002،49
BJSP	-232,941,948.58	-118800393.78	-114141554.80
المجموع	**3,441,180,198.11**	**3.532.717.750.47**	**-91,537,552.31**

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

يتم إدماج العناصر الرئيسية لجدول النتيجة بندا بندا مابين الشركة الأم وفرعين HESP وBJSP.كما قمنا بإقصاء الإيرادات والأعباء المتبادلة.

ثالثا: القوائم المالية مابين الشركة الأم والكيانات المشاركة

1- الميزانية:

يتم إعداد القوائم المالية المجمعة ما بين الشركة الأم والفروع **MESP، BASP، WESP** بحسب النظام المحاسبي المالي وفقا لطريقة المعادلة حيث يتم إلغاء سندات المساهمة للمؤسسة الأم في هذه الشركات مقابل تسجيل نسبة الأموال الخاصة والاحتياطات والنتيجة والتي تعود للمؤسسة الأم.

- **جدول توزيع رؤوس الأموال الخاصة:**

يتم توزيع رؤوس أموال الكيانات وفقا لنسبة مساهمة الكيان الأم وذلك بضرب نسبة المساهمة في مبلغ رأس مال الكيان المشارك، وتوزيع الفارق بين النتيجة وفارق المعادلة.

الجدول رقم (3-22): يوضح توزيع رؤوس أموال الكيانات المشاركة

الفروع	الأصول الخاصة	حصة ENSP	مساهمات ENSP	النتيجة	فارق المعادلة
WESP	246 034 720,75	120 557 013,17	73 500 000,00	-56 471 206,37	103 528 219,54
MESP	335 732 254 85	174 308 804 88	39 200 000 00	160 347 27	134 948 457,61
BASP	2 242 168 803,51	896 867 281,40	409 600 000,00	−110 628 059,06	597 895 340,46
المجموع	**2 823 935 779,11**	**1 191 733 099,45**	**522 300 000,00**	**-166 938 918,17**	**836 372 017,61**

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

حيث أن:

فارق المعادلة = حصةENSP – مساهمات ENSP – النتيجة.

- **التسجيل المحاسبي:**

2650		من حـ/سندات المعادلة	1.191.733.099.45	
	26220	الى حـ/ سندات المساهمة WESP		73.500.000.00
	26230	حـ/ سندات المساهمة MESP		39.200.000.00
	26240	حـ/ سندات المساهمة BASP		409.600.000.00
	1070	حـ/فارق المعادلة		836.372.017.61

من خلال التسجيل المحاسبي قمنا بإلغاء مساهمة المجمع في الفروع WESP،MESP، BASP

إن الإضافة في الميزانية المجمعة بين الشركتين التابعتين والكيانات المشاركة تتمثل في:

- **في جانب الأصول:**

مبلغ 1.191.733.099.45 دج يمثل سندات المعادلة محسوب وفق لجدول توزيع رؤوس أصول الكيانات المشاركة.

- **في جانب الخصوم:**

✓ مبلغ 836.372.017.61 دج يمثل فائض قيمة حصة المؤسسة الأم خارج النتيجة في الكيانات المشاركة عن مبلغ الحيازة؛

✓ نقص في النتيجة بمبلغ قدره: 166.938.918.17 – يمثل حصة نتيجة المؤسسة الأم في الكيانات المشاركة.

2- جدول النتيجة:

يتم إعداد جدول النتيجة بحسب طريقة المعادلة في هذه الحالة بإضافة حصة المؤسسة الأم في نتيجة كل من: **WESP**، **MESP**، **BASP** ويكون ذلك وفق الجدول الأتي:

الجدول رقم (3-23): يوضح توزيع نتيجة الكيانات المشاركة

المؤسسة	النتيجة الإجمالية	حصة ENSP	نتيجة ENSP
WESP	-115.247.359.94	**%49**	- 56.471.206.37
MESP	327.239.32	**%49**	160.347,27
BASP	-276570.147.66	**%40**	-110.628.059.06
المجموع	**-391.490.268.28**	/	**-166.938.918.17**

المصدر: من اعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

رابعا: عرض شامل للميزانية المجمعة

بعد إدماج كل فروع المجمع بإستخدام التكامل الشامل والتكامل بطريقة المعادلة وفق النظام المحاسبي المالي تكون الميزانية المجمعة الشاملة وجدول النتيجة المجمعة الشاملة كما يلي: (انظر الملحق رقم 03)

1- الميزانية المجمعة الشاملة:

الأصول	ملاحظات	N الإجمالي	N إهتلاكات ومؤونات	N الصافي
الأصول الغير الجارية				
فارق الإقتناء –Goodwill				
تثبيات معنوية	4.1	375.383.108.57	274.899.337.88	100.483.770.69
تثبيتات مادية	4.2	44.760.196.110.72	26.050.920.076.59	1.870.927.603.413
أراضي		4.694.466.150.00		4.694.466.150.00
مباني		4.121.499.738.06	2.899.818.420.41	122.168.117.65
تثبيتات مادية اخرى		35.944.230.222.66	23.151.101.656.18	12.793.128.566.48
تثبيتات قيد التنفيذ	4.3	676.846.459.27		676.846.459.27
تثبيتات مالية	4.4	1.376.700.828.02		1.376.700.828.02
سندات المعادلة		1.231.733.099.45		1.231.733.099.45
المساهمات والحقوق الأخرى				
سندات إستثمار اخرى				
سلفيات والاصول المالية الاخرى الغير جارية		174.967.728.57	931.250.76	174.036.477.81
ضرائب مؤجلة اصول		1.443.176.520.56		1.443.176.520.56
مجموع الأصول غير الجارية		48.662.303.027.14	26.326.750.665.23	22.335.552.361.91
الأصول الجارية				
المخزونات	4.5	6.216.323.413.40	346.474.386.54	5.869.876.026.86
الحقوق والعمليات المشابهة	4.6			
الزبائن		11.416.305.059.27	880.750.061.50	10.535.554.997.77
المدينون الاخرون		691.732.522.18	2.249.101.35	689.483.420.83
الضرائب		1.324.673.930.79	13.294.512.88	1.311.379.417.91
الحقوق الأخرى				
السيولة	4.7			
التوظيفات والأصول المالية الجارية الاخرى		2.500.000.000.00		2.500.000.000.00
الخزينة		81.606.333.277.86		81.606.333.277.86
مجموع الاصول الجارية		30.315.368.203.50	242.741.062.27	29.072.627.141.23
المجموع الإجمالي للأصول		78.977.671.230.64	27.569.491.727.50	51.408.179.503.14

الخصوم	ملاحظات	N
الأموال الخاصة	4.8	
راس المال الصادر		8.000.000.000.00
راس المال غير الصادر		
علاوات وإحتياطات مجمعة		26.899.510.196.11
فارق التقييم		
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية–النتيجة الصافية للمجمع		836.372.017.62
رؤوس أموال أخرى – ترحيل من جديد		3.274.241.279.98
حصة المؤسسة المدمجة		35.205.988.855.54
حصة الأقلية		3.804.134.638.17
المجموع I		39.010.123.493.71
الخصوم غير الجارية		
قروض وديون مالية	4.9	
ضرائب (مؤجلة ومؤونات)	4.10	120.313.098.00
ديون غير جارية أخرى		
مؤونات وايرادات مسجلة مسبقا	4.11	2.838.698.002.01
مجموع الخصوم غير الجارية II		2959.011.100.01
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات المرتبطة	4.12	4.490.543.279.60
ضرائب	4.13	1.669.272.573.56
ديون أخرى	4.14	3.244.085.276.04
ديون.مالية أخرى		30.000.000.00
خزينة الخصوم		5.143.780.22
مجموع الخصوم الجارية III		9.439.044.909.42
مجموع الخصوم		51.408.179.503.14

2- جدول النتيجة:

البيان	ملاحظات	N
رقم الاعمال	5.1	25.875.481.888.76
التغير في المنتجات النهائية وقيد التنفيذ	5.2	144.673.792.52
تثبيتات منجزة		
إعانات الإستغلال		
I- إنتاج الدورة		26.020.155.681.28
II - مشتريات مستهلكة	5.3	256.284.373.61
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	5.4	5.215.425.101.53
إستهلاك الدورة		7.779.709.475.14
III- القيمة المضافة للإستغلال(I-II)		18.240.446.206.14
مصاريف المستخدمين	5.5	10.837860.803.61
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	5.6	639.377.063.85
IV - الفائض الإجمالي للإستغلال		6.763.208.338.68
منتجات العملياتية الأخرى	5.7	443.717.119.24
أعباء العملياتية الأخرى	5.8	234.667.593.84
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات	5.9	3.474.917.090.79
إسترجاع خسائر القيمة والمؤونات	5.10	917.576.108.20
V - النتيجة العملياتية		4.414.916.881.79
ايرادات مالية	5.11	81.615.199.78
مصاريف مالية	5.12	133.477.504.16
VI- النتيجة المالية		- 51.862.304.38
VII- النتيجة العادية قبل الضريبة (V+VI)		4.363.054.577.11
الضريبة المستحقة على النتيجة العادية	5.13	1255357730.87
الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية	5.14	- 333483351.91
مجموع إيرادات الأنشطة العادية		27.463.064.108.50
مجموع أعباء الأنشطة العادية		24.021.883.910.35
VIII- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		3.441.180.198.15
العناصر غير العادية - إيرادات-		
العناصر غير العادية - أعباء-		
XI- النتيجة غير العادية		

X – النتيجة الصافية للدورة		**3.441.180.198.15**
الحصة في النتيجة الصافية لمؤسسات طريقة المعادية		**– 166.938.918.17**
XI– النتيجة الصافية للمجمع		**3.274.241.279.98**
حصة الأقلية		**– 28.887.279.54**
حصة المجمع		**3.303.128.559.52**

رابعا: الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الإدماج والتجميع

التزم النظام المحاسبي المالي بالمعيار السابع والعشرون التزاما تاما من خلال ما جاء في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لاسيما فيما يخص الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير. وفيما يلي أهم ما جاء في القرار 26 جويلية 2008:[1]

– تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد؛

– كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات؛

– يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم). أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته؛

– يعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر، إذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية. والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90% من حقوق التصويت.

– كل كيان قادر على مراقبة كيان أخر من خلال توجيه السياسات المالية العملياتية له بغية الحصول على منافع من أنشطته، ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:

- ✓ الأمتلاك 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 اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، **يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2009، ص-ص: 15-16.

- ✓ سلطة تعيين أو إنهاء أغلبية مسيري كيان آخر؛
- ✓ سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد؛
- ✓ سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج، الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسها عليها الكيان المدمج. وكذا الأمر بالنسبة للكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب.

يعتمد مجمع ENSP على طريقة التجميع المباشر والتي تعتبر الطريقة الأمثل من حيث تسهيل العمل وربح الوقت وتدنية التكاليف، كما ان الكثير من اجراءات التوحيد تتوافق بشكل ضمني مع الاطار المفاهمي لمعيار التقرير المالي (IFRS10) الخاص بتجميع الاعمال الا ان عدم تطبيق القيمة العادلة التي يؤكد عليها المعيار وتباين أسس وقواعد اعداد القوائم المالية المنفصلة يجعل من عملية التوحيد لاتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

وبالنظر إلى إجراءات التجميع المتبعة في مجمع ENSP نجدها تتوافق في جزء كبير منها مع المعايير المحاسبية الدولية بحيث ينص المعيار المحاسبي للإبلاغ المالي (IFRS10) على تجميع البنود المتماثلة للأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروف والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع تلك التي لمنشأتها التابعة، وتستبعد بالكامل الأصول والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروف والتدفقات النقدية المتعلقة بمعاملات بين منشآت المجموعة تُستبعد – بالكامل – الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة والتي أثبتت ضمن الأصول، مثل المخزون والأصول الثابتة ثم تجري مقاصة (استبعادا) بين المبلغ الدفتري لاستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة وحصة المنشأة الأم في حقوق ملكية كل منشأة تابعة.

وفيما يتعلق بتاريخ التقرير يؤكد المعيار (IFRS10) على أن يكون للقوائم المالية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة، المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة، تاريخ التقرير نفسه .وعندما تختلف نهاية فترة التقرير للمنشأة الأم عن تلكا لمنشأة تابعة، تعد المنشأة التابعة، لأغراض التوحيد، معلومات مالية إضافية كما في نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة الأم لتمكين المنشأة الأم من توحيد المعلومات المالية للمنشأة التابعة، ما لم يكن فعل ذلك غير عملي.

الحسابات المجمعة أو مايسمى بالمدمجة لاتشكل إلزاما في الجزائر فمن خلال دراسة الحالة تتجلى أهميتها عندما تكون الشركات مدرجة في البورصة، وبالتالي حقيقة الوضعية المالية والأداء المالي للمجمع لها أهمية كبيرة في اتخاذ القرار.

إن التباين بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية في إدماج وتجميع الحسابات يرجع في إلى الممارسات المحاسبية المعمول، وكذلك الى عدم مراجعة وتحيين النصوص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية للإبلاغ المالي الدولية ويعود ذلك إلى إصدار معايير محاسبية (IFRS 10-11-12) التي لم يأخذ بها المشرع الجزائري. ومن خلال الجدول التالي يمكننا أن نبين إجراءات التجميع في مجمع ENSP الذي يستند ويتبع في عملية التجميع كل الإجراءات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ونقارنها مع التي تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) المتعلقة بالتجميع.

الجدول رقم (3-24): مقارنة إجراءات التجميع بين مجمع ENSP و المعايير المحاسبية الدولية

حسب ما ورد في IAS/IFRS	التطبيق في المجمع ENSP
محيط التوحيد يرتبط بمفهوم نسبة الرقابة المعبر عنها بحقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة	محيط التوحيد على مستوى مجمع ENSP يعتمد على مفهوم الرقابة حسب نسبة المساهمة المعبر عنها بحقوق التصويت وكل سهم واحد يقابله حق من حقوق التصويت. يراقب مجمع ENSP الشركات التابعة له HESP وBJSP رقابة مطلقة بطريقة مباشرة بنسبة 100% كما يمارس تأثير فعال على الشركات الزميلة
التوحيد الكلي: يتم توحيد حسابات كل الشركات التابعة التي تملك فيها الشركة الأم أكثر من 50% من نسبة الرقابة المعبر عنها بحقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بطريقة التوحيد الكلي	الشركتين التابعتين لمجمع ENSP، HESP وBJSP تملك فيهما 51% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة وتمارس عليها رقابة مطلقة ويتم توحيد حساباتها بطريقة التوحيد الكلي. تطبق طريقة التوحيد الكلي في مجمع ENSP على أساس أكثر من 50% من حقوق التصويت
طريقة التوحيد بالمعادلة أي شركة تمارس عليها الشركة الأم تأثير فعال وتملك أكثر من 20% وأقل من50 % من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، يتم توحيد الحسابات في هذه الحالة بطريقة التوحيد بالمعادلة، وتتمثل أهم المؤشرات الدالة على التأثير الفعال المشار إليها في الجانب النظري في: ✓ امتلاك أكثر من 20% من حقوق التصويت ✓ مشاركة المستثمر في عملية رسم السياسات في الشركة الزميلة. ✓ توافر وتبادل المعلومات التقنية الأساسية	ينص القانون الداخلي لمجمع ENSP على توحيد حسابات كل الشركات التي يمارس عليها التأثير الفعال والتي تتراوح نسبة الرقابة فيها بين 40 % و 49 % على كل من MESP،WESP،BASP ، وتمارس فيها النفوذ الملحوظ ومنه يتم إدماج هذه الكيانات المشاركة بطريقة المعادلة.

توحيد القوائم المالية توحيد حسابات كل القوائم الفردية للشركات التابعة الداخلة في محيط التوحيد	توحيد حسابات كل القوائم الفردية لمجمع ENSP الداخلة في محيط التوحيد.
تجانس السياسات المحاسبية ✓ يجب أن تعد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة وفي حالة وجود مجموعة فرعية تستخدم سياسات محاسبية مختلفة يجب توضيح أسباب الاختلاف في الملاحق الموحدة والعمل على معالجة وإزالة أثر هذا الاختلاف. ✓ يجب إعداد القوائم المالية للشركة الأم والشركات التابعة لها بنفس تاريخ التقارير وفي حالة الاختلاف يجب على الشركة التابعة إعداد قوائم مالية إضافية اعتبارا من نفس تاريخ الشركة الأم ولا ينبغي أن يزيد الفرق بين تواريخ الإقفال عن 3 أشهر.	إن السياسات المحاسبية لشركة ENSP متجانسة سواء في طريقة الاهتلاك أو في طريقة تقييم المخزونات، لذا لا توجد عمليات إعادة معالجة من اجل التجانس
معالجة سندات المساهمة -حذف القيمة المحاسبية لسندات المساهمة لشركة الأم في كل شركة تابعة، وإظهار نصيب الشركة الأم من الأموال الخاصة في كل شركة، وتعتبر القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بتاريخ الخروج من محيط التوحيد بمثابة التكلفة ابتداء من تاريخ التقييم للأصل المالي وفق IAS. 39	يعوض مجمع ENSP قيمة سندات المساهمة بالحصة الموافقة لها في رؤوس الأموال الخاصة للشركات التابعة لها مقابل إلغاء قيمة شراء السندات، وتعتبر القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بتاريخ الخروج عن محيط التوحيد بمثابة التكلفة ابتداء من تاريخ التقييم للأصل المالي وفقا ل IAS39
إلغاء كل العمليات المتبادلة قصد الحصول على قوائم مالية تعكس صورة حقيقية للأداء والوضعية المالية لأي مجمع يجب أن يقوم هذا الأخير بعمليات المعالجة والإلغاء سواء كانت هذه الإلغاءات مؤثرة على النتيجة ام غير مؤثرة	يعتمد إلغاء العمليات المتبادلة بين شركات مجمع ENSP على إلغاء كل العمليات المتبادلة سواء مؤثرة على النتيجة أو غير مؤثرة، ومن بينها: ✓ الغاء الديون مع الحقوق ✓ الغاء التكاليف مع الإيرادات

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على معلومات مقدمة من طرف رئيس مصالحة المحاسبة والمالية

خلاصة

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى المراحل العملية للتجميع حيث تبدأ من إحداث الهيكل التنظيمي للمجمع، وبعد ذلك يأتي دور تحديد كل شركة داخلة في نطاق التجميع وأساليب التجميع المطبقة على كل شركة منها، وهذا كما رأينا حسب نسبة مساهمة الشركة الأم في كل شركة تابعة، وفي كل عملية تحضير لعملية التجميع تقوم مصالح التجميع على مستوى كل الشركات المنتمية للمجمع بالقيام بعملية مقاربة الحسابات، حيث تعتبر كعملية جوهرية في تحديد العمليات البينية وتصحيحها، وهذا راجع لكون الحسابات المجمعة تقوم بإقصاء كل العمليات المتبادلة ما بين شركات المجمع وإلا كانت هاته الأخيرة خاطئة، كما تطرقنا إلى المعالجة المحاسبية في مجمع ENSP من خلال كافة الأعمال التحضيرية وطرق وأساليب التجميع وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي.

من خلال الدراسة التطبيقية نلاحظ غياب مصلحة التجميع في مجمع ENSP ويتم عرض القوائم المالية المجمعة من طرف مدير المحاسبة والمالية. كما أن هناك إختلاف في بعض المعالجات المحاسبية ما بين فروع المجمع والتي تؤدي إلى صعوبة في إجراء عملية التجميع وإعطاء الصورة الصادقة، كما أن قيام المؤسسة بإعداد مخطط سير الحسابات والإجراءات الواجب إتباعها في كل مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة سهل هذه العملية، إلا أن هذه الدراسة قد مكنتنا من الوقوف على الجانب التقني المتمثل في التسجيلات المحاسبية بين المجمع وفروعه سواء كانت تابعة أو كيانات مشاركة.

تعتبر القوائم المالية المجمعة صورة معبرة عن الوضعية المالية والاقتصادية للمجمع ونتائج أعماله خلال فترة زمنية معينة وحتى في غياب الإلزام القانوني لعرضها فانه يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة على مستوى المجمع وذلك لما توفره من معلومات تعجز القوائم المالية الفردية للمؤسسات التابعة عن توفيرها.

الخاتمـــــــة

1- خلاصة الدراسة

إن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والسعي نحو جلب الاستثمار الأجنبي والتوجه نحو اقتصاد السوق كان لزاما على الجزائر مسايرة التطور في مجال المحاسبة وجعله يتماشى مع التطور الدولي في المحاسبة أو ما يسمى بالمعايير المحاسبية الدولية.

جاء النظام المحاسبي المالي بتغيير جذري في المفاهيم والمبادئ المحاسبية وطرق القياس والعرض وكلفت عملية التحول من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي تكاليف إضافية على عاتق الشركات تمثلت في مصاريف التكوين والبرمجيات بالإضافة إلى المهمات الموكلة لمحافظي الحسابات والمتعلقة بتحويل ميزان المراجعة للشركات في 31 / 12 / 2009 من PCN إلىSCF ، ولاحتمال نهضة وشيكة للاقتصاد الوطني بالاعتماد على الاكتتاب العام واللجوء للادخار العمومي في تأسيس الشركات والابتعاد جزئيا على التمويل بالقروض وامتصاص النقدية الموجودة خارج البنوك وجب تغيير جذريا في البيئة الجزائرية بكل فعالياتها ومقوماتها ما ينشط البورصة ويجعل من القوائم المالية التي تصدرها الشركات تلعب الدور المنوط لها بتحريك عجلة الاقتصاد الوطني وجعلها مصدرا مهما للمعلومات المالية واتخاذ القرار.

ليتحقق هذا الأمر لا يوجد اي عذر من اجل التحكم والالمام الجيد بالنظام المحاسبي المالي بكل مقوماته والتي تجعل منه ذو منفعة على الأمد المتوسط والبعيد.

ويعتبر إعداد الحسابات المجمعة من بين التقنيات المحاسبية الواجب التحكم بها نظرا لصعوبتها وتشعب حسابتها بين الفروع والمساهمات مما يستوجب عمل منهجي منظم بين الشركات الواقعة في محيط الادماج وذلك تقليل للوقت والتكلفة واعطاء منفعة للمعلومات المالية أكبر من تكلفة اعدادها.

وبذلك ظهرت الحاجة إلى وجود القوائم المالية المجمعة وهي تلك القوائم العائدة للشركة القابضة وشركاتها التابعة والتي يتم عرضها وكأنها وحدة اقتصادية واحدة، بحيث تتحقق من خلال تقنية تجميع الحسابات والتي تركز على المبالغ المتعلقة بسندات المساهمة التي تظهر في ميزانية الشركة الأم وما يعادلها في رأسمال ونتيجة الشركات التابعة للمجمع.

2- اختبار صحة الفرضيات:

إنطلاقا من طريقة المعالجة التي إعتمدناها في بداية عملنا والتي ركزنا من خلالها على أربعة فرضيات أساسية توصلنا أثناء إختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

أ. الفرضية الأولى:

بدراستنا للجانب النظري للدراسة وانطلاقا من استقراء الدراسات السابقة تم قبول وإثبات صحة هذه الفرضية " **يواجه النظام المحاسبي المالي العديد من الصعوبات والمشاكل التقنية في الممارسات المهنية للمحاسبة على غرار المستجدات في البيئة المحاسبية الدولية وجمود الإطار التشريعي الخاص بالنظام المحاسبي المالي**" حيث أن النظام المالي المحاسبي لم يساير التطورات الحاصلة في البيئة المحاسبية الدولية التي تتميز بالديناميكية.

ب. الفرضية الثانية:

" **توجد العديد من الفروقات ما بين الممارسة المحاسبية المحلية الجزائرية والمعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بالإجراءات العملية** والمعالجة **المحاسبية لتجميع الحسابات وعرض القوائم المالية المدمجة** "

بدراستنا للجانب النظري للدراسة وانطلاقا من استقراء الدراسات السابقة مكنتنا من اختبار الفرضية الثانية وقبولها حيث أنه في ظل تبني الجزائر لنظام محاسبي يعتمد أساسا على المعايير المحاسبية الدولية لكن نظرا لعدم مسايرة النظام المحاسبي للمعايير المحاسبية للمتعلقة بتجميع الحسابات، مما أدى إلى وجود فروقات في الإجراءات العملية والمعالجة المحاسبية لإدماج الحسابات وعرض القوائم المالية المجمعة.

ج. الفرضية الثالثة:

"**تحكم المؤسسة محل الدراسة في تجميع ودمج الحسابات يتوقف على مواكبة التغيرات التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية المستحدثة والمتمثلة في إتباع الطرق الخاصة بمختلف المعالجات لسيرورة الإدماج وتجميع** الحسابات ".

بقيامنا بدراسة الحالة بالمؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار ENSP والتي ممكنتنا من فهم والإطلاع على كيفية إدماج وتجميع الحسابات في الجزائر، وذلك من خلال دراسة سيرورة عملية التجميع داخل المؤسسة و العمليات التحضيرية التي تسبق التجميع وصولا إلى قوائم مالية مجمعة سنوية تم اختبار ونفي صحة هذه الفرضية، حيث أن اجراءات التوحيد تتوافق بشكل ضمني مع الاطار المفاهمي لمعيار التقرير المالي (IFRS10) الخاص بتجميع الاعمال الا ان عدم تطبيق القيمة العادلة التي يؤكد عليها المعيار وتباين أسس وقواعد اعداد القوائم المالية المنفصلة يجعل من عملية التوحيد لاتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

3- النتائج المتوصل إليها:

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

أ. النتائج النظرية:

- يعد التجميع في الجزائر ظاهرة حديثة النشأة، تترجم واقع الإقتصاد الجزائري الذي لا يزال يشهد مرحلة التأقلم مع متطلبات العولمة، فالمشرع الجزائري لم يخصص نصوصا لتنظيم محاسبة المجمع إلا حديثا أين ألزم الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للإدخار أو المسعرة في البورصة بإعداد حسابات مجمعة ونشرها؛
- إدماج الحسابات تعتمد على تقنيات محاسبية دقيقة وكفاءات مهنية مختصة؛
- إن ظاهرة التجميع في الجزائر تتشكل من خلال مجموعة من الشركات بغرض منافع إقتصادية، فأغلبها غير مسعرة في البورصة، بمعنى أنها تبتعد نوعا ما عن البعد الإقتصادي للشركة القابضة؛
- حسب النصوص التشريعية الجزائرية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، فإن الأسلوب المطبق في إطار تجميع الحسابات هو أسلوب الإندماج الكلي (المادة 132-7)؛
- في إطار التوافق المحاسبي الدولي، فإن النظام المحاسبي المالي يساهم في تفكيك الصعوبات التي تواجهها الشركات الأجنبية، مما يسهل لها القراءة الجيدة والواضحة لوضعياتها المالية.

ب. النتائج العملية:

- يطبق مجمع ENSP طريقة التجميع المباشر والتي تعتبر الطريقة الأمثل من حيث تسهيل العمل وربح الوقت وتدنية التكاليف؛
- هناك عدة مجمعات في الجزائر لا تنشئ مصلحة للتجميع مثل مجمع ENSP وبذلك فإن مدير المحاسبة والمالية هو من يقوم بهذه العملية؛
- تتم عملية الإستبعاد مابين فروع مجمع ENSP عند القيام بالتكامل الشامل فقط، أي عند إدماج الفرعين HESP وBJSP. أما بقية الفروع والتي تطبق عليها طريقة المعادلة فلا تحتاج إلى عملية الإستبعاد وذلك لأن هذه الطريقة تعتمد على أخذ الشركة الأم ما يكافئ سنداتها من الوضعية الصافية التي تخضع للتجميع؛
- عدم التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة عند المعالجة المحاسبية لإلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في المخزون وإلغاء فوائض القيم الداخلية، و هذا ما يؤدي إلى الإضرار بالصورة الصادقة للقوائم المالية؛

- من بين أهم المشاكل التي تواجهها المجمعات هو مشكل تقييم الأصول وإظهارها في ميزانية المؤسسة وذلك لوجود إختلاف ما بين فروع المجمع في طرق التقييم فمثلا في مجمع ENSP فإن فرع MESP قام بإعادة تقييم لأصوله وفق القيمة السوقية وذلك عكس بقية الفروع التي تستعمل التكلفة التاريخية وهذا ما يؤدي إلى الإضرار بالصورة الصادقة للميزانية نتيجة لإختلاف طرق التقييم.

4- التوصيات والإقتراحات:

على ضوء دراستنا لموضوع البحث، وبعد إستعراضنا لنتائجه المتوصل إليها، يمكن في هذا المجال تقديم الإقتراحات والتوصيات التالية:

- ضرورة تعميم الممارسة المحاسبية للمجمع من خلال التحكم في تقنية تجميع الحسابات؛
- على المشرع الجزائري أن يعيد النظر في نص المادة 132-7 من النظام المحاسبي المالي التي تلزم ضرورة التجميع الشامل بمعنى الإندماج الكلي للفروع التابعة للشركة الأم، وهذا في رأينا يساهم في الحد من محيط التجميع ويجعله مقيدا؛
- الإحتكاك بتجربة الشركات الأجنبية في التجميع بغرض تجسيدها على سياسة التجميع في الجزائر؛
- تشجيع نظام المجمع عن طريق منح إمتيازات من شأنها جلب الشركات الأجنبية وبالتالي خلق مناخ إقتصادي ملائم يرضي إحتياجاتهم؛
- لابد من إعادة النظر في القانون التأسيسي للمجمع حتى يتسنى من خلاله التخفيف من شروط الإنضمام للمجمع بالخصوص الشركات الأجنبية؛
- من الناحية الجبائية، لابد من تشجيع نظام المجمع من خلال تحفيز الإندماج الضريبي وإعادة تأهيله وفقا للمتطلبات الإقتصادية العالمية؛
- ضرورة تفعيل البورصة الجزائرية بإعتبارها العنصر الفعال في تنشيط ظاهرة المجمع.

5- آفاق الدراسة:

نظرا لمحددات موضوع بحثنا التي وجهتنا إلى التركيز على المعالجة المحاسبية للفروع والمجمعات وفق النظام المحاسبي المالي لا تقف عند هذا الحد، إذ لا ندعي أننا استوفينا كل جوانبه، بل تبقى بعض المواضيع الأخرى هي على صلة بموضوع البحث والجديرة بالإثراء والبحث والمناقشة مستقبلا مثل:

- أثر دخول المجمعات الجزائرية إلى البورصة على القوائم المالية المدمجة؛
- مدى تأثير النظام الجبائي على المجمعات الجزائرية؛

- التسجيل المحاسبي للضريبة على النتيجة الضريبية المدمجة؛
- القوائم المالية المدمجة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

وبهذا نرجو أن نكون قد وفقنا في إختيار الموضوع ومعالجته، سائلين المولى عز وجل التوفيق والسداد.

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1- أمينة بن بوثجلة، "محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF"، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2011.

2- خالد أحمد الجعارات " معايير التقارير المالية الدولية -2007- " الطبعة 01، 2008، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

3- خليل عواد أبو حشيش: "المحاسبة المتقدمة "، دار وائل للنشر، عمان، 2009.

4- طارق عبد العال حماد، " اندماج وخصخصة البنوك"، الدار الجامعية، القاهرة، 1999.

5- عبد الرحمان عطية، ''المحاسبة المعمقة وفق SCF"، الطبعة الثانية، الجزائر،2014.

6- العكيلي عزيز، "الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية وقضائية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،2006.

7- عمر حسنين: "محاسبة الشركات بين النظرية والممارسة العملية"، دار الجامعات المصرية للنشر، الإسكندرية،1999.

8- غانم شطاط، ''المعايير المحاسبة الدولية ''، نوميديا للطباعة والنشر، قسنطينة، الجزائر، 2009.

9- لخضر علاوي،"المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF"، دار النشر Pages Bleus،2014، الجزائر.

10- محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، ''معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية''، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.

11- محمد أبو نصار، جمعة حميدات،" معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

12- محمد الفيومي محمد، فؤاد السيد المليجي، "دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.

13- يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس،"المحاسبة الدولية "، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،2002.

المقالات، الدوريات والملتقيات:

14- إبراهيم النخالة، جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014.

15- جوزق زرق، مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية، محاضرة من تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر 10-11-12 نوفمبر2007.

16- محمد مطر، "نظرية المحاسبة"، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2006.

الأطروحات والمذكرات:

17- بكطاش فتيحة، "دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة –حالة الجزائر-" أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011.

18- حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة،2016.

19- حمزة العرابي، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئية الجزائرية-متطلبات التوافق والتطبيق-" أطروحة دكتورة في العلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس،2013.

20- سفيان بن بلقاسم،"النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية إتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007.

21- عبد الكريم نعيجي، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017/2016.

22- مداني بن بلغيث " أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية " أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

التقارير:

23- مذكرة المديرية العامة للضرائب، العدد39، الجزائر، مارس 2009.

24- المعيار المحاسبي الدولي (27)، الفقرة 13.

25- المعيار المحاسبي الدولي رقم 28، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانون الفقرة 3.

26- المعيار المحاسبي الدولي رقم 31، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانوني، الفقرة 28.

27- المعيار المحاسبي الدولي رقم 31، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانوني، الفقرة 29.

القوانين والأوامر:

28- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الرسمية العدد 77، الصادر بتاريخ 08 ديسمبر1999، قانون 99-05، المادة 01.

29- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 26 يوليو 2008، قانون 08-156، المادة 132 مكرر2.

30- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، المادة 132-17.

31- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 26 يوليو 2008، قانون 08-156، المادة 132 مكرر3.

32- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 26 يوليو 2008، قانون 08-156، المادة 132 مكرر4.

33- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 26 يوليو 2008، قانون 08-156، المادة 132 مكرر6.

34- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07-11.

35- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 26 يوليو 2008، قانون08 -156، المادة 230 مكرر 2.

36- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 2008/07/26، قانون 08-156، المادة 260 مكرر 1.

37- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009، لمادة 132-1.

38- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 25،19 مارس 2009.

39- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 المؤرخ في 25 أفريل 1993 قانون 93-08، المادة 799.

40- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 المؤرخ في 25 أفريل 1993، قانون 93-08، المادة 796.

41- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 المؤرخ في 25 أفريل 1993، قانون 93-08، المادة797.

42- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر2007، قانون 07-11، المادة 29.

43- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، 1996، قانون 96 -27، المادة 732مكرر 4.

44- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، 1996، قانون 96-27، المادة 732 مكرر3.

45- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، 1996، قانون 96-27، المادة 732 مكرر4.

46- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، قانون 96-27، المادة 731.

47- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 1996،77، قانون 96-27، المادة 729.

48- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، 1999، قانون 99-05، المادة 04.

49- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، 1999، قانون99-05، المادة 08.

50- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر 1999، القانون 99-05.

51- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد16، 25مارس2009، المادة 132-14.

52- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 25مارس 2009.

53- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، 25مارس 2009.

54- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد19،الموافق لـ 25مارس 2009،المادة 132.

55- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 25نوفمبر 2007، القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 39.

56- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار وزير المالية بتاريخ 26 يوليو2008، المادة 138-3 و138-4.

57- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار وزير المالية بتاريخ 26 يوليو 2008، المادة 132-8.

58- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، الجزائر، 2009، ص-ص: 15-16.

59- المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حسب تعديلات قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2009.

60- المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حسب تعديلات قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2009.

61- المادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل حسب تعديلات قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2009.

62- المادة 8 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حسب تعديلات قانون المالية للجمهورية الجزائرية لسنة 2009.

المواقع الالكترونية:

63- الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "، ج 1، نيويورك، 2008، الموقع: http://www.ascajordan.org

2- المراجع الجنبية:

Livere:

64- Alain burland، comptabilité et audit، Manuel et application، édition Foucher، Paris، 2007.

65- Anne le Manh – Catherine Maillet « le meilleur des normes comptables internationales IAS-IFRS » 4EME édition، 2010، sup 'foucher، paris، France.

66- Ben Aibouche Mohammed cid، Comparabilité des Société، Tome2، Office des publications universitaires، ben-aknoun، Alger، 2013.

67- BERTIN ELISABETH ET AUTRES، COMPTABIIITE & AUDIT، BERTI EDITIONS، ALGER، 2013 .

68- C.Mercadat et Javin: les contrats de coopération intreprises ;edition 2Juridique France،1974.

69- COLLECTION les codes RF، Code IFRS Normes et interpretation، 5 éme édition، Groupe Revue Fiducaire،paris،2011.

70- Edition dunod،france،1999،p:650 Pierre conso et Faeouk hemici.، gestion firanciere de l'entreprise ;9eme

71- Environnement VEOLIA، Application of IFRS 10-11-12 Conference call، 18 April 2013.

72- Francois colinet،pratique des comptes cosolides،edition dunod، france 2001.

73- Friedrich Micheline et autres، financement trésorerie، financement externe،financement propre، consolidation corrigé، Edition Foucher، Vomves، 2006 .

74- GIREC- ACS société civile d'audit et d'expertise comptable et conseil، Guide ¨ procédure de consolidation des comptesholding.Alger.1999.

75- Jean Montier et Gilles scognamiglio، Techniques de consolidation économie، 1995.

76- Jean-Michel palau، manuel de consolidation groupe revue fiduciaire، 2003.

77- «Les normes comptables internationales IAS/IFRS» collection gestion، 2008، copyright pages bleues internationales، maison d'édition pour l'Enseignement et la Formation، Algérie.

78- Maeso Robert، comparabilité approfondie en 32 fiches، 3eme Edition domod، Paris، 2013.

79- Manuel le comptabilité général- Sonatrach-JANVIER2010

80- Marcier Stéphane، la consolidation، 3eme Edition، l'Edition Professionnelle، Belgique، 2013.

81- Memonto Expert، comptes consolides، Edition Francis Lefebvre، 2013.

82- OBERT Robert، comptabilité et audit manuel et application 3eme Edition، domod Paris، 2010.

83- obert robert، fusion consolidation en 25 fiches، 3eme édition dunod، Paris، 2013.

84- OBRET ROBERT، Pratique Des Normes IAS/IFRS، Edition Dunod، Paris، France، 2004.

85- Patrickmgkita. Chtrif allali.comptabilité des sociétés Edition Berti alger .

86- Robert Fusion Obert، consolidation en 25 fichier.

87- Robert Obert، Marie-Pierre Mairesse، comptabilité et audit، Manuel et applications، 2eme édition، Paris، 2009.

88- SOBRET ROBERT، Pratique Des Normes IAS/IFRS.

89- Tayeb Zitouni، Comptabilité des sociétés، édition Berti، Alger 2003.

90- Tazdait Ali، Maitrise du systeme comptable financier، premiere edition، edition ACG، 2009.

91- THUELIN élisabeth، Analyse financiére: groupes et ifrs، édition.economica، paris 2014.

Site électronique:

92- http://fr.scribd.com/doc/49791116/pratique-de-la-Consolidation :02/12/2019.

93- http://www.corpgov.deloitte.com.du 05/05/2019.

94- Ompilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC، comprendre le nouveau monde de l'information financiere IFCRS. disponible en ligne à l’adresse:http://www.focusifrs.com/content/view/full/202، 10/03/2019.

الملاحـــق

الملحق رقم 01: طريقة التجميع في مجمع ENSP

METHODE DE CONSOLIDATION

Outre les états financiers consolidés comprenant le bila et le tableau des comptes de résultats (C.D.R) dont la forme et le contenu sont les mêmes que ceux des états financiers annuels individuels avec toute fois la mise en évidence des comptes spécifiques de consolidation, l'opération de consolidation doit être appuyée d'une annexe d'information.

Cette annexe d'information doit contenir toutes les informations significatives à même de permettre une appréciation du patrimoine, de la situation financière et des résultats du groupe.

Elle indiquera notamment :

- ✓ Les principes comptables et les méthodes de consolidations retenues ;
- ✓ Les méthodes d'évaluation appliquées aux principaux postes du bilan et des comptes de résultat ;
- ✓ Le nom, le siège et la fraction de capital détenue directement ou indirectement dans les sociétés consolidées ;
- ✓ Le nom, le siège et la fraction de capital détenue directement ou indirectement dans les sociétés exclues de la consolidation et les raisons qui justifient leur exclusion ;
- ✓ La ventilation du chiffre d'affaire consolidé par secteur d'activité et par zone géographique ;
- ✓ La ventilation des créances et des dettes selon leur exigibilité à cout, moyen et long termes ;
- ✓ L'effectif du groupe.

PRINCIPES COMPTABLES ET METHODES DE CONSOLIDATION RETENUES :

I : PRINCIPES COMPTABLES RETENU :

1) **Périodicité :**

Les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an.

2) **Indépendance des exercices :**

L e résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient de lui imputer les opérations et événements qui lui sont propres, et ceux-là seulement.

3) Convention de l'entité :

L'entreprise est considérée comme étant une entité comptable autonome et distincte de ses propriétaires. Les états financiers de l'entité ne doivent prendre en compte que les transactions de l'entreprise, et non celles des propriétaires.

4) Convention de l'unité monétaire :

La nécessité d'une unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entreprise a été à l'origine du choix de la monnaie (dinar algérien) comme unité de mesure de l'information véhiculée par les états financiers.

5) Principe d'importance relative :

Les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, c'est-à-dire toute information pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entreprise. Les normes comptables ne sont pas censées s'appliquer aux éléments sans importance significative.

6) Principe de prudence :

La prudence et l'application raisonnable des faits dans des conditions d'incertitude afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'entité. Toutefois, l'application de ce principe de prudence ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provisions excessives.

7) Principe de permanence des méthodes :

La cohérence et la comptabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et procédures relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations.

8) Convention du coût historique :

Sous réserve des dispositions particulières concernant certains actifs et passifs, les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique, c'est-à-dire sur la base de leur valeur à la date de leur constatation sans tenir compte des effets des variation de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

9) Intangibilité du bilan d'ouverture :

L e bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

10) Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique :

Les opérations doivent être enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers conformément à la nature et à la valeur financière et économique, sans s'en tenir uniquement à l'apparence juridique.

11) Non compensation :

Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément du passif du bilan, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles.

12) Image fidèle :

Les états financiers doivent donner une image fidèle de la situation financière de l'entité.

LES METHODES DE CONSOLIDATION RETENUES

L'article 41 du décret exécutif n° 08-156 du 26-05-2008 portant Système Comptable Financier, prévoit, pour la consolidation des comptes de groupe, deux méthodes de consolidation et ce, selon le niveau de dépendance d'une société par rapport à la société mère.

- La méthode par intégration globale.
- La méthode dite de mise en équivalence.

Pour le groupe ENSP, il est fait usage des deux méthodes pour arrêter les comptes de groupe au titre de l'exercice. Ceci étant dicté par le niveau de dépendance des sociétés entrant dans le périmètre de consolidation du groupe et qui varie de 40% à 51%.

Ainsi donc, la filiale HESP dont l'ENSP détient 51% du capital sera intégrée globalement.

Quant à BASP, BJSP, WESP et MESP où l'ENSP détient des participations, respectivement de 40%, 49%, 49% et 49% leurs comptes feront l'objet d'une intégration par la mise en équivalence,

1- Consolidation ENSP et HESP, BJSP :(la méthode par intégration globale)

A : Intégration globale du Bilan.

Pour l'exercice 2015 HESP et BJSP sera intégrée globalement, l'opération sera décomposée en trois parties :

1- Sommation des postes de bilan de l'ENSP et HESP, BJSP

2- Elimination des opérations réciproques

3- Elimination de l'actif consolidé des titres de HESP, BJSP détenues par ENSP.

1- Sommation des postes de bilan de l'ENSP et HESP, BJSP

Cette opération consiste à faire le cumul des deux bilans ENSP et HESP, BJSP (Actif, Passif, CDR)

2- Elimination des opérations réciproques.

S'agissant d'opérations internes au groupe elles sont à éliminer après identification et confirmation de part et d'autres.

3- Répartir les capitaux propres cumulés entre la part ENSP et la part des autres actionnaires de HESP, BJSP : c'est-à-dire, le capital, les réserves d'une part et le résultat d'autre part de la société HESP, BJSP entre les intérêts de l'ENSP et les intérêts des minoritaires.

4- Elimination de l'actif consolidé des titres de HESP, BJSP détenues par ENSP : Eliminer les titres HESP, BJSP détenus par ENSP à leur valeur d'acquisition par soustraction aux actifs de l'ENSP et à la part au capitaux propres de HESP,BJSP revenant à ENSP. L'excédent des capitaux propre sur la valeur d'acquisition des titres est une plus value sur titres appelée « différence de consolidation ». Elle représente la part des résultats mis en réserve par HESP,BJSP depuis la prise de contrôle par ENSP jusqu'au jour de la consolidation.

B : Intégration globale des comptes de résultat :

Les étapes sont les mêmes que pur le bilan il faut :

1. Sommer les postes du compte des résultats.
2. Eliminer les charges et les produits résultant des opérations réciproques entre l'ENSP et HESP, BJSP après identification et confirmation de part et d'autres.
3. Répartir le résultat consolidé entre le résultat de l'ENSP majoré par sa quote-part dans le résultat de HESP, BJSP.
4. Dégager les intérêts minoritaires : la part des autres actionnaires de HESP, BJSP dans le résultat consolidé.

B / Intégration par mise en équivalence :

A : mise en équivalence du bilan

Concernant MESP, WESP et BASP on va procéder à une intégration par mise en équivalence : Dans la consolidation par mise en équivalence il n'y a pas de sommation de postes de bilan. La première tâche consiste à calculer

La quote-part des capitaux de MESP, BAS et WESP revenant à l'ENSP, ces quoteparts vont se substituer au prix d'acquisition des titres dans le bilan de l'ENSP.

La plus value dégagée est ventilée aux réserves consolidée et résultat consolidé. Le bilan consolidé qui résulte de cette substitution, reprend à l'actif tout les postes du bilan consolidé ENSP et HESP, BJSP a l'exception des comptes titres MESP et BASP qui seront remplacée par le poste « Titres mis en équivalence ».

B: Mise en équivalence du compte de résultat :

L'absence de sommation des postes de charges et de produits fait que les seuls comptes de charges et de produits figurant au compte de résultat consolidé sont ceux de l'ENSP et HESP, BJSP seul un poste est ouvert « quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence » dans lequel est repris la quote-part de l'ENSP dans le résultat de MESP, WESP et BASP.

METHODE D'EVALUATION APPLIQUEE AUX PRINCIPAUX POSTES DU BILAN :

A-LES IMMOBILISATIONS.

Les immobilisations, toutes catégories confondues sont évalués aux coûts d'acquisition ou de réalisation selon le cas.

Le mode d'amortissement appliqué à toutes les catégories immobilisations est le mode linéaire.

Les taux d'amortissements généralement admis sur le plan fiscal sont appliqués à toutes les immobilisations avec, toutefois, une légère différenciation pour certains bien et selon qu'ils soient affectés au nord ou aux régions du sud du territoire national.

La valeur limite à amortir fixé par l'administration fiscale et concernant les véhicules de tourisme à été respectée. Cette dernière est, à présent arrêtée au seuil de 1 000 000,00 DA.

B-LES STOCKS :

Tous les stocks, de quelque nature qu'ils soient, sont gérés en inventaire permanent.

Tous les stocks sont évalués aux coûts d'achat comprenant le prix d'achat majorés des frais accessoires d'achat (frais de transport, droits de douane, et autres frais).

Les stocks fabriqués (produits finis, produits et travaux en cours) sont évalués aux coûts de production.

Le déstockage se fait au coût moyen pondéré après chaque entrée.

Une opération de prise d'inventaire de tous les stocks est réalisée à chaque fin d'exercice pour tenir compte des écarts dégagés ainsi des stocks morts, obsolètes ou à rotation lente à déprécier.

C-LES CREANCES :

A chaque fin d'exercice, les créances sont évaluées et classées selon leur degré de liquidité et de recouvrabilité.

Les créances dont le délai de recouvrabilité n'est pas égal à 100% font objet de constitution de provision pour perte de valeur, partiellement ou en totalité selon le cas.

D-DETTES :

Les dettes sont inscrites en compte pour leur coût historique.

Concernant les dettes libellées en monnaies étrangères, elles sont réajustées à chaque fin d'exercice sur la base du cours de conversion de la banque centrale arrêté au 31 Décembre de l'exercice.

Ainsi des provisions pour pertes de change sont constituées à chaque fois que le cours d'une monnaie étrangère, au moment de l'enregistrement de la dette, s'avère inférieur au cours du 31 Décembre de l'exercice considéré.

Cette provision est corrigée, en plus ou en mois selon le cas, par le coût réel connu à la date de paiement de la dette.

IDENTIFICATION DES FILIALES ET PARTICIPATIONS :

A-SOCIETES CONSOLIDEES GLOBALEMENT OU PAR METHODE INTEGRATION GLOBALE :

Dénomination	Siège	Fraction de capital Détenue
HESP	Zone Industrielle BP 109 Hassi Messaoud	51%
BJSP	Business Center pin maritime Mohammadia Alger	51%

B-SOCIETES MISES EN EQUIVALENCE :

Dénomination	Siège	Fraction de capital Détenue
WESP	Zone Industrielle BP 85 Hassi Messaoud	49%
MESP	07 rue Raoul Payen Hydra Alger	49%
BASP	Zone Industrielle BP 86 Hassi Messaoud	40%

الملحق رقم 02: جدول التوافق في الأرصدة ما بين الفروع

ENSP GROUP

DIRECTION :

BORDEREAU DE RECONCILIATION DES SOLDES INTRA-GROUPE

DIRECTION :.....

NOM DE LA FILIALE :

NOUS VOUS COMMUNIQUONS, POUR VALIDATION ET REPONSE LES SOLDES DE VOS COMPTES (OPERATIONS RECIPROQUES) DANS NOS LIVRES COMPTABLES ARRETES AU 31-12-2019	COMPTES CONCERNES			
	N° DE COMPTE	LIBELLES	MONTANT	
			DEBIT	CREDIT
	41111000 40121000 40821000	RRESTATIONS DE SERVICES FOURN DE SERVICES		
ENTITE CEDENTE	ENTITE CESSIONNAIRE			
VISA RESPONSABLE : DATE : SIGNATURE :	VISA RESPONSABLE : DATE : SIGNATURE :			
		OBSERVATIONS :		

الملحق رقم 03 : القوئم المالية الفردية لشركات المجمع

1- القوائم المالية للمؤسسة ENSP

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITS
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2019

DATE: 13/07/2020
HEURE: 08:01
PAGE: 1

Bilan Actif

Arrêté à : 3em Arrété < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		140 647 533,84	67 037 153,86	73 610 379,98	97 689 745,21
Immobilisations corporelles		26 698 402 601,60	12 354 349 203,13	14 344 053 398,47	12 077 747 213,32
Terrains		4 434 668 150,00		4 434 668 150,00	4 434 668 150,00
Bâtiments		3 139 520 660,58	2 129 955 365,04	1 009 565 295,54	1 029 495 910,19
Autres immobilisations corporelles		19 124 213 791,02	10 224 393 838,09	8 899 819 952,93	6 613 583 153,13
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		565 477 367,85		565 477 367,85	275 985 079,17
Immobilisations financières		1 456 049 177,48		1 456 049 177,48	1 448 560 517,48
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		1 392 192 400,00		1 392 192 400,00	1 383 647 600,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		93 856 777,48		93 856 777,48	94 912 917,48
Impôts différés actif		745 055 438,22		745 055 438,22	584 521 981,67
TOTAL ACTIF NON COURANT		29 635 632 118,99	12 421 386 356,99	**17 214 245 762,00**	14 514 504 536,85
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		3 926 740 326,43	165 658 238,33	3 761 082 088,10	2 563 142 650,96
Créances et emplois assimilés					
Clients		9 206 933 366,43	753 202 967,02	8 453 730 399,41	9 116 224 957,74
Autres débiteurs		338 856 114,23	670 940,35	338 185 173,88	453 857 072,56
Impôts et assimilés		953 603 727,13		953 603 727,13	898 869 042,65
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		2 500 000 000,00		2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Trésorerie		6 553 307 127,99		6 553 307 127,99	5 864 570 049,49
TOTAL ACTIF COURANT		23 479 440 662,21	919 532 145,70	**22 559 908 516,51**	21 396 663 773,40
TOTAL GENERAL ACTIF		53 115 072 781,20	13 340 918 502,69	**39 774 154 278,51**	35 911 168 310,25

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITS
CONSOLIDATION E.N.S.P
Exercice 2019

DATE: 13/07/2020
HEURE: 08:01

Bilan Passif

Arrêté à : 3em Arrété < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		8 000 000 000,00	8 000 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		19 779 051 186,95	16 399 458 755,84
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		3 627 991 529,41	3 479 592 431,11
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaison inter-unités			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**31 407 042 716,36**	**27 879 051 186,95**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		2 565 661 243,88	2 262 867 085,59
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**2 565 661 243,88**	**2 262 867 085,59**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 232 128 788,81	2 382 857 123,66
Impôts		1 531 646 662,37	1 351 598 001,17
Autres dettes		2 007 674 867,09	2 004 794 912,88
Immobilisations financières		30 000 000,00	30 000 000,00
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**5 801 450 318,27**	**5 769 250 037,71**
TOTAL GENERAL PASSIF		**39 774 154 278,51**	**35 911 168 310,25**
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

2- القوائم المالية للمؤسسة HESP

BILAN ACTIF

Halliburton Entreprise Services aux Puits "HESP"
Logging & Perforating
B.P:109 ZONE INDUSTRIELLE H.M.D
30500 HASSI MESSAOUD
SPA CAPITAL.1.200.000.000.00 DA

RC:99B122725
NIF:099930012272551

Exercice clos le 31/12/2019

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles	(2.1.1)	218 834 927,70	197 552 167,11	21 282 760,59	33 962 343,77
Immobilisations corporelles					
Terrains		157 788 000,00		157 788 000,00	157 788 000
Bâtiments		468 817 895,67	275 432 739,84	193 385 155,83	128 456 039,32
Autres immobilisations corporelles.	(2.1.2)	10 716 819 595,19	7 519 213 993,74	3 197 605 601,45	3 227 942 462,88
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours	(2.1.3)	101 868 264,54		101 868 264,54	62 944 320,37
Immobilisations financiers					
Prêts et autres actifs financiers NC	(2.5)	85 625,00		85 625,00	85 625,00
Impôts différés actifs	(2.6)	55 346 759,23		55 346 759,23	48 002 571,59
TOTAL ACTIF NON COURANT		**11 719 561 067,33**	**7 992 198 900,69**	**3 727 362 166,64**	**3 659 181 362,93**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours	(2.7)	653 781 560,42	19 863 282,65	633 918 277,77	589 227 398,96
Créances & emplois assimilés					
Clients	(2.8.1)	1 256 772 040,98	7 218 240,95	1 249 553 800,03	1 416 876 224,41
Autres débiteurs	(2.8.2)	175 097 405,61		175 097 405,61	293 713 550,84
Impôts	(2.9.1)	125 700 716,39		125 700 716,39	125 700 716,39
Disponibilités et assimilés					
Trésorerie	(2.11)	776 658 515,49		776 658 515,49	554 648 663,03
TOTAL ACTIF COURANT		**2 988 010 238,89**	**27 081 523,6**	**2 960 928 715,29**	**2 980 166 553,63**
TOTAL GENERAL ACTIF		**14 707 571 306,22**	**8 019 280 424 .29**	**6 688 290 881,93**	**6 639 347 916,56**

BILAN PASSIF

Halliburton Entreprise Services aux Puits "HESP"
Logging & Perforating
B.P:109 ZONE INDUSTRIELLE H.M.D
30500 HASSI MESSAOUD
SPA CAPITAL.1.200.000.000.00 DA

RC:99B122725
NIF:099930012272551

Exercice clos le 31/12/2019

PASSIF	Note	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis	(2.12.1)	1 200 000 000,00	1 200 000 000,00
Primes et réserves	(2.12.2)	4 407 193 003,53	3 455 114 671,93
Résultat net		46 130 617,32	-58 953 631,71
Autres capitaux propres- Report à nouveau	(2.12.3)	-58 953 631,71	952 078 331,60
Part de la société consolidante			
Part des minoritaires			
TOTAL I		**5 594 483 630,40**	**5 548 239 371,82**
PASSIFS NON COURANTS			
Provisions et produits. Comptabilisé d'avance	(2.13)	107 156 247,94	104 454 002,30
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**107 156 247,94**	**104 454 002,30**
Fournisseurs et comptes rattachés	(2.10.1)	69 2538 012,78	736 329 519,59
Impôts	(2.9.2)	92 790 659,75	47 875 484,04
Autres dettes	(2.10.2)	201 405 654,45	202 449 538,81
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**986 764 644,85**	**986 654 542,44**
TOTAL GENERAL PASSIF		**6 688 290 881,93**	**6 639 347 916,56**

Tableau des comptes de résultat (par Nature)

Halliburton Entreprise Services aux Puits
"HESP"
Logging & Perforating
B.P:109 ZONE INDUSTRIELLE H.M.D
30500 HASSI MESSAOUD
SPA CAPITAL.1.200.000.000.00 DA

RC:99B122725
NIF:0999300122725 51
Exercice : 01/01/2019 au 31/12/2019

Comptes de résultat	NOTE	N	N-1
Vente et produits annexes	(2.14)	3 695 121 892,49	2 838 633 624,76
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		**3 695 121 892,49**	**2 838 633 624,76**
Achat Consommés		-406 568 728,03	-330 608 701,47
Services Extérieurs &Autres consommations	(2.15)	-1 303 945 715,47	-1 108 651 392,46
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-1 710 514 443,5**	**-1 439 260 093,93**
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I+II)		**1 984 607 448,99**	**1 399 373 530,83**
Charges de Personnel	(2.16)	-803 107 722,49	-683 578 310.79
Impôts, taxes et versements assimilés		-86 605 418,4	-70 302 437,44
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**1 094 894 308,1**	**645 942 782,60**
Autre produits opérationnels		22 073 731,55	669 952 368,98
Autres Charges opérationnelles		-94 090 672,19	-77 662 132,12
Dot.amort & provision perte valeur	(2.17)	-937 521 848,88	-1 298 262 963,18
Reprise sur perte de valeur et prov.		4 063 395,21	4 452 149,20
RESULTAT OPERATIONNEL		**89 814 913,79**	**-56 027 794,52**
Produits financiers		2 557 856,05	2 640 370,14
Charges financières	(2.18)	-26 261 971,29	-10 553 955,96
RESULTAT FINANCIER		**-23 704 115,24**	**-7 913 585.82**
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		**65 714 798.55**	**-63 941 380,34**
Impôt exigible/résultat ordinaire		-26 928 368,87	
Impôt différé(Var) /résultat Ord	(2.19)	7 344 187,64	4 987 748,63
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**3 723 816 875,30**	**3 515 678 513,08**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-3 677 686 257,98**	**-3 574 632 144,79**
REULTAT NET ACTIVITE ORD		**46 130 617,32**	**-58 953 631,71**
Elément extraordinaire (Produit)			
Elément extraordinaire (Charge)			
RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**46 130 617,32**	**-58 953 631,71**

HALLIBURTON ENTREPRISE DE SERVICES AUX PUITS

Le Directeur Général

3- القوائم المالية للمؤسسة BJSP

BJSP

BILAN AU 31 DECEMBRE 2019

Bilan Actif:

ACTIF	NOTE	EXERCICE 2019			2018
		BRUT	AMORT-PROV	NET	NET
CTIFS NON COURANTS					
cart d'acquisition - Goodwill Positif ou Négatif					
nmobilisations incorporelles	7.2.1.1	15 900 647,03	10 310 016,91	5 590 630,12	5 973 313,18
nmobilisations Corporelles		6 727 868 845,14	5 901 924 139,88	825 944 705,26	1 072 500 402,61
Terrains	7.2.1.2	102 010 000,00		102 010 000,00	102 010 000,00
Bâtiments	7.2.1.3	513 161 181,81	494 430 315,53	18 730 866,28	29 460 489,86
Autres immobilisations corporelle	7.2.1.4	6 103 196 836,45	5 407 493 824,35	695 703 012,10	941 029 912,75
obilisations en concession					
Immobilisations encours		9 500 826,88		9 500 826,88	
nmobilisations Financières		723 799 649,20	931 250,76	722 868 398,44	557 778 199,76
Titres mis en équivalence					
Autre participation et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants	7.2.1.8	81 025 326,09	931 250,76	80 094 075,33	80 609 584,37
Impôts différés actif	7.2.1.7	642 774 323,11		642 774 323,11	477 168 615,39
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 467 569 141,37	5 913 165 407,55	1 554 403 733,82	1 636 251 915,55
ACTIF COURANT					
Stocks et Encours	7.3	1 635 801 526,55	160 925 865,56	1 474 875 660,99	1 322 856 516,24
ces et Emplois assimilés		1 949 036 088,85	135 201 527,41	1 813 834 561,44	2 121 663 978,06
- Clients	7.4.1	1 525 887 599,24	120 328 853,53	1 405 558 745,71	1 888 543 624,52
- Autres débiteurs	7.4.2	169 574 836,62	1 578 161,00	167 996 675,62	18 642 833,31
- Impôts et assimilés	7.4.3	245 369 487,27	13 294 512,88	232 074 974,39	208 347 872,94
- Autres créances et emplois assimilés	7.4.4	8 204 165,72		8 204 165,72	6 129 647,29
Disponibilités et assimilés		836 367 634,38		836 367 634,38	1 146 442 943,07
- Placements et autres actifs financiers courants					
- Trésorerie		836 367 634,38		836 367 634,38	1 146 442 943,07
TOTAL ACTIF COURANT		4 421 205 249,78	296 127 392,97	4 125 077 856,81	4 590 963 437,37
TOTAL GENERAL ACTIF		11 888 774 391,15	6 209 292 800,52	5 679 481 590,63	6 227 215 352,92

Bilan Passif :

PASSIF	NOTE	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
- Capital émis	7.9.1	427 240 000,00	427 240 000,00
- Capital non appelé			
- Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	7.9.2	3 558 089 959,77	3 558 089 959,77
- Ecart de réévaluation			
- Ecart d'équivalence (1)			
- Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-232 941 948,58	-211 109 140,18
- Autres capitaux propres - report à nouveau	7.9.4	-1 493 266 262,81	-1 282 157 122,63
- ajustements résultant des changements de méthodes comptables	7.9.4	-89 951 659,62	-85 442 461,97
TOTAL (I)		**2 169 170 088,76**	**2 406 621 234,99**
PASSIFS NON COURANTS			
- Emprunts et dettes financières	7.5.1	0,00	27 787 467,77
- Impôts (différés et provisionnés)	7.5.2	120 313 098,00	120 313 098,00
- Autres dettes non courantes			
- Provisions et produits constatés d'avance	7.5.3	165 880 510,19	163 687 078,85
TOTAL PASSIFS NON COURANTS (II)		**286 193 608,19**	**311 787 644,62**
PASSIFS COURANTS			
- Fournisseurs et comptes rattachés	7.6.1	2 139 164 425,39	2 450 700 765,66
- Impôts	7.6.2	497 014 958,64	572 294 041,20
- Autres dettes	7.6.3	582 794 729,43	446 308 425,50
- Trésorerie passif	7.6.4	5 143 780,22	39 503 240,95
TOTAL PASSIFS COURANTS (III)		**3 224 117 893,68**	**3 508 806 473,31**
TOTAL GENERAL PASSIF		**5 679 481 590,63**	**6 227 215 352,92**

ableau des Comptes de Résultats:

PERIODE DU 01/01/2019 AU 31/12/2019

RUBRIQUES	NOTE	MONTANT 2019	MONTANT 2018
- Chiffres d'affaires	7.7.(1)	3 796 678 124,73	4 435 953 302,06
- Variation stocks produits finis et encours			
- Production immobilisée			
- Subvention d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICIE		**3 796 678 124,73**	**4 435 953 302,06**
- Achats consommés		1 130 300 320,77	1 339 265 440,97
- Services extérieurs et autres consommations		1 037 054 295,32	1 108 185 732,98
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 167 354 616,09	2 447 451 173,95
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		1 629 323 508,64	1 988 502 128,11
- Charges du Personnel		1 517 307 519,40	1 725 970 270,27
- Impôts, taxes et versements assimilée		93 648 289,20	88 421 887,85
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		18 367 700,04	174 109 969,99
- Autres produits opérationnelles		111 437 912,70	40 567 229,30
- Autres charges opérationnelles		6 077 420,68	17 375 538,15
- Dot. Aux amort. provisions et provisions		439 353 613,80	447 998 839,46
- Reprise sur perte valeur et provisions		23 156 679,04	38 092 231,72
V - RESULT OPERATIONNEL		-292 468 742,70	-212 604 946,60
- Produits financiers		918 706,16	63 867,24
- Charges financières		106 997 619,76	9 149 209,55
VI - RESULTAT FINANCIER		-106 078 913,60	-9 085 342,31
VII - RESULTAT ORDINAIRE AV IMPOTS		-398 547 656,30	-221 690 288,91
- Impôts exigibles résultats ordinaire			
- Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		165 605 707,72	10 581 148,73
TOTAL PRODUITS ACTIVITES ORDINAIRES		3 932 191 422,63	4 514 058 513,44
TOTAL CHARGES ACTIVITES ORDINAIRES		4 165 133 371,21	4 725 167 653,62
VIII - RESULTAT NET ACTIVITES ORDINAIRES		-232 941 948,58	-211 109 140,18
Eléments extraordinaires (Produits)			
Eléments extraordinaires (Charges)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-232 941 948,58	-211 109 140,18

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

4- القوائم المالية للمؤسسة WESP

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE

WESP SPA

WF Entreprise de Services Aux Puits

BP 485 HASSI MESSAOUD

Tableau n° 1

BILAN ACTIF

Exercice clos le 31/12/2019

ACTIF	Note	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d.acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		**2 977 080,00**	2 977 080,00		
Immobilisations corporelles		**485 472 187,89**	**365 842 318,57**	**119 629 869,32**	**182 605 439,28**
Terrains					1 762 588,28
Bâtiments		485 472 187,89	365 842 318,57	119 629 869,32	180 842 851,00
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence . entreprises associées					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**488 449 267,89**	**368 819 398,57**	**119 629 869,32**	**182 605 439,28**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		**42 241 037,35**	**7 115 741,41**	**35 125 295,94**	**45 724 924,21**
Créances et emplois assimilés					
Clients		123 925 562,91		123 925 562,91	119 125 345,42
Autres débiteurs		1 658 925,45		1 658 925,45	1 440 674,19
Impôts		147 621 662,78	62 100 227,61	85 521 435,17	146 951 687,78
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		70 693 126,15		70 693 126,15	60 142 186,71
TOTAL ACTIF COURANT		**386 140 314,64**	**69 215 969,02**	**316 924 345,62**	**373 384 818,31**
TOTAL GENERAL ACTIF		**874 589 582,53**	**438 035 367,59**	**436 554 214,94**	**555 990 257,59**

Expert Comptable SANSRI Brahim Commissaire aux Comptes

Hedjouech Mohieddine WESP Manager Date :

WESP S.P.A. DIRECTION GENERALE HASSI MESSAOUD

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE

WESP SPA

WF Entreprise de Services Aux Puits

BP 485 HASSI MESSAOUD

BILAN PASSIF AU 31/12/2019

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		150 000 000,00	150 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)		221 028 482,77	221 028 482,77
Ecarts de réévaluation			
Ecart d.équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-115 247 359,94	582 765,75
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-9 746 402,08	-10 329 167,83
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**246 034 720,75**	**361 282 080,69**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d.avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		177 574 391,75	182 765 150,76
Impôts		2 012 895,98	2 234 827,32
Autres dettes		10 914 425,88	9 690 418,24
Trésorerie Passif		17 780,58	17 780,58
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**190 519 494,19**	**194 708 176,90**
TOTAL GENERAL PASSIF		**436 554 214,94**	**555 990 257,59**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d.états financiers consolidés.

Expert Comptable SANSRI Brahim Commissaire aux Comptes

Hedioueh Mohieddine WESP Manager Date :

WESP S.P.A. au Capital de 150 000 000 DA DIRECTION GENERALE BP 485 HASSI-MESSAOUD

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE

WESP SPA

WF Entreprise de Services Aux Puits

BP 485 HASSI MESSAOUD

COMPTE DE RESULTATS
(Par nature)

31/12/2019

	N	N-1
Ventes et produits annexes	287 493 996,25	294 322 165,80
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subventions d.exploitation		
I - PRODUCTION DE L.EXERCICE	**287 493 996,25**	**294 322 165,80**
Achats consommés	16 708 308,88	20 569 071,53
Services extérieurs et autres consommations	176 736 615,55	121 782 779,74
II - CONSOMMATION DE L.EXERCICE	**193 444 924,43**	**142 351 851,27**
III - VALEUR AJOUTEE D.EXPLOITATION (I - II)	**94 049 071,82**	**151 970 314,53**
Charges de personnel	73 675 460,82	74 310 726,67
Impôts, taxes et versements assimilés	5 262 728,66	5 905 279,00
IV - EXCEDENT BRUT D.EXPLOITATION	**15 110 882,34**	**71 754 308,86**
Autres produits opérationnels	1 912 056,05	1 241 859,72
Autres charges opérationnelles	60 039,35	172 660,37
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	132 210 258,98	87 322 480,69
Reprise sur pertes de valeur et provisions		17 454 307,89
V - RESULTAT OPERATIONNEL	**-115 247 359,94**	**2 955 335,41**
Produits financiers		
Charges financières		
VI - RESULTAT FINANCIER		
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	**-115 247 359,94**	**2 955 335,41**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		2 372 569,66
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**289 406 052,30**	**313 018 333,41**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**404 653 412,24**	**312 435 567,66**
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-115 247 359,94**	**582 765,75**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X - RESULTAT NET DE L.EXERCICE	**-115 247 359,94**	**582 765,75**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI - RESULTAT NET DE L.ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Hediouech Mohieddine
WESP Manager
Date :

5- القوائم المالية للمؤسسة MESP

MESP S.P.A

S.C.F

Exercice 2019

DATE 24/02/2020
HEURE 14:46
PAGE 1

Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal : 099930012266049

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		912 401,00	912 401,00		
Immobilisations corporelles		115 688 169,90	93 783 775,45	21 904 394,45	30 349 422,54
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles		*115 688 169,90*	*93 783 775,45*	*21 904 394,45*	*30 349 422,54*
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières		75 073 104,41		75 073 104,41	47 670 877,72
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant		*73 833 835,00*		*73 833 835,00*	*46 070 000,00*
Impôts différés actif		*1 239 269,41*		*1 239 269,41*	*1 600 877,72*
TOTAL ACTIF NON COURANT		191 673 675,31	94 696 176,45	96 977 498,86	78 020 300,26
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients		*148 300 837,28*		*148 300 837,28*	*38 776 630,68*
Autres débiteurs		*10 706 888,84*		*10 706 888,84*	*10 375 206,64*
Impôts et assimilés		*25 611 008,08*		*25 611 008,08*	*20 856 335,58*
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers coura					
Trésorerie		*150 898 772,73*		*150 898 772,73*	*226 243 414,94*
TOTAL ACTIF COURANT		335 517 506,93		335 517 506,93	296 251 587,84
TOTAL GENERAL ACTIF		527 191 182,24	94 696 176,45	432 495 005,79	374 271 888,10

MESP S.P.A

S.C.F

Exercice 2019

DATE 24/02/2020
HEURE 14:46
PAGE 2

Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal : 099930012266049

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		300 000 000,00	300 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves		50 618 798,82	50 618 798,82
Ecart de réévaluation		37 840 000,00	37 840 000,00
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net		327 239,32	-33 053 783,29
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-33 053 783,29	
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**355 732 254,85**	**355 405 015,53**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		4 282 007,85	5 854 494,99
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**4 282 007,85**	**5 854 494,99**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		52 341 558,68	3 970 925,04
Impôts		14 486 520,70	1 608 676,31
Autres dettes		5 652 663,71	7 432 776,23
Trésorerie			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**72 480 743,09**	**13 012 377,58**
TOTAL GENERAL PASSIF		**432 495 005,79**	**374 271 888,10**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

MESP S.P.A

S.C.F

Exercice 2019

DATE 24/02/2020
HEURE 14:46
PAGE 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifient Fiscal : 099930012266049

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		357 341 919,25	172 386 696,36
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		**357 341 919,25**	**172 386 696,36**
Achats consommés		-1 814 735,06	-1 740 403,49
Services extérieurs et autres consommations		-296 498 546,14	-146 594 944,03
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-298 313 281,20**	**-148 335 347,52**
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		**59 028 638,05**	**24 051 348,84**
Charges de personnel		-29 043 513,10	-32 402 892,27
Impôts, taxes et versements assimilés		-10 519 765,22	-7 233 228,24
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**19 465 359,73**	**-15 584 771,67**
Autres produits opérationnels		2 311 025,03	59,44
Autres charges opérationnelles		-4 914 144,85	-2 121 590,02
Dotations aux amortissements et aux provisions		-11 911 286,95	-13 118 189,76
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 572 487,14	
V. RESULTAT OPERATIONNEL		**6 523 440,10**	**-30 824 492,01**
Produits financiers			
Charges financières		-5 834 592,47	-2 086 637,42
VI. RESULTAT FINANCIER		**-5 834 592,47**	**-2 086 637,42**
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		**688 847,63**	**-32 911 129,43**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-361 608,31	-142 653,86
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		361 225 431,42	172 386 755,80
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-360 898 192,10	-205 440 539,09
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**327 239,32**	**-33 053 783,29**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**327 239,32**	**-33 053 783,29**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

6- القوائم المالية للمؤسسة BASP

BILAN au 31 Décembre 2019
ACTIF

ACTIF	Note	N Brut	N Amort./Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecarts d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		7 118 847,72	7 118 847,72	0	
Immobilisations corporelles					
Agencements et aménagements de terrain		50 710 349,30	23 449 826,72	27 260 522,58	31 834 627,53
Constructions		230 286 490,12	96 328 764,22	133 957 725,90	144 715 609,08
Installations techniques, matériel et outillage ind.		2 390 822 472,87	2 098 381 855,02	292 440 617,85	385 426 939,40
Autres Immobilisations Corporelles		198 916 492,37	168 494 963,65	30 421 528,72	27 202 817,52
Immobilisations en cours		**21 797 683,06**	**0**	**21 797 683,06**	**10 421 006,40**
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence		0	0	0	
Autres participations et créances rattachées		0	0	0	
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant		321 862 193,64	0	321 862 193,64	371 467 478,56
Impôts différés actif		465 480 611,47	0	465 480 611,47	343 660 162,34
TOTAL ACTIF NON COURANT		**3 686 995 140,55**	**2 393 774 257,33**	**1 293 220 883,22**	**1 314 728 640,83**
ACTIF COURANT					
Stocks et en cours		1 574 672 454,08	98 108 267,00	1 476 564 187,08	1 009 248 379,30
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 026 600 909,63	9 475 281,75	2 017 125 627,88	1 176 132 343,63
Autres débiteurs		82 435 018,64	0	82 435 018,64	28 603 505,59
Impôts		255 975 852,50	0	255 975 852,50	231 507 566,50
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courant					
Trésorerie		865 809 134,17	0	865 809 134,17	1 001 019 689,56
TOTAL ACTIF COURANT		**4 805 493 369,02**	**107 583 548,75**	**4 697 909 820,27**	**3 446 511 484,58**
TOTAL GENERAL ACTIF		**8 492 488 509,57**	**2 501 357 806,08**	**5 991 130 703,49**	**4 761 240 125,41**

TERKMANE Rachid
Expert Comptable
Commissaire aux Comptes

B I L A N au 31 Décembre 2019
PASSIF

DA

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		1 024 000 000,00	1 024 000 000,00
Primes et réserves / (Réserves consolidées (1))		2 684 842 225,02	2 684 842 225,02
Ecarts de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Subventions			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1)		-276 570 147,66	-229 172 133,50
Autres capitaux propres – Report à nouveau		-1 190 103 873,85	-960 931 740,35
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**2 242 168 203,51**	**2 518 738 351,17**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		0,00	0,00
Impôts différés et provisionnés		79 173 929,15	80 638 392,73
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits constatés d'avance		101 277 438,98	117 364 907,26
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II		**180 451 368,13**	**198 003 299,99**
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		3 075 858 761,00	1 719 244 172,15
Impôts		29 978 105,24	19 273 980,29
Autres dettes		462 674 265,61	305 980 321,81
Trésorerie Passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		**3 568 511 131,85**	**2 044 498 474,25**
TOTAL GENERAL PASSIF		**5 991 130 703,49**	**4 761 240 125,41**

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS
au 31 Décembre 2019

DA

Désignations	Notes	N	N-1
Ventes et produits annexes		-6 131 204 880,87	-3 502 323 899,56
Variation stocks produits finis et en cours		13 708 388,07	-6 071 210,82
Productions immobilisées		0,00	0,00
Subventions d'exploitation		0,00	0,00
Production de l'exercice		-6 117 496 492,80	-3 508 395 110,38
Achats consommés		2 476 946 991,03	745 844 575,40
Services divers consommés		2 363 464 673,18	1 507 267 679,95
Consommation de l'exercice		4 840 411 664,21	2 253 112 255,35
Valeur ajoutée		-1 277 084 828,61	-1 255 282 855,03
Frais de personnel		1 226 482 418,46	907 973 665,77
Impôts et taxes		118 352 712,43	77 825 286,62
Excédent brut d'exploitation		-67 750 302,30	-269 483 902,64
Autres produits opérationnels		- 68 374 344,63	- 30 342 403,96
Autres charges opérationnelles		16 217 213,88	6 512 566,90
Dotations aux amortissements		169 376 500,98	396 844 713,08
Reprise sur amortissements et provision		- 57 904 679,43	- 7 461 890,00
Résultat opérationnel		127 064 993,08	96 069 083,38
Produits financiers		- 40 176 419,67	- 4 207 500,59
Charges financières		312 966 486,94	107 102 140,35
Résultat financier		272 790 067,27	102 894 639,76
Résultat ordinaire avant impôts		399 855 060,37	198 963 723,14
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	0,00
Impôts différés (variations)		- 123 284 912,71	30 208 410,36
Total des produits des activités ordinaires		-6 283 951 936,53	-3 550 406 904,93
Total des charges des activités ordinaires		6 560 522 084,19	3 779 579 038,43
Résultat net des activités ordinaires		276 570 147,66	229 172 133,50
Produits extraordinaires		0,00	0,00
Charges extraordinaires		0,00	0,00
Résultat extraordinaire		0,00	0,00
Résultat net de l'exercice		276 570 147,66	229 172 133,50

الملحق رقم:04 الميزانية الشاملة للمجمع ENSP

GROUPE ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITS
ENSPGROUP
Exercice 2019

Bilan Actif

Arrêté à : 1er arrêté < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		375 383 108,57	274 899 337,88	100 483 770,69	
Immobilisations corporelles		44 760 196 110,72	26 050 920 076,59	18 709 276 034,13	
Terrains		4 694 466 150,00		4 694 466 150,00	
Bâtiments		4 121 499 738,06	2 899 818 420,41	1 221 681 317,65	
Autres immobilisations corporelles		35 944 230 222,66	23 151 101 656,18	12 793 128 566,48	
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		676 846 459,27		676 846 459,27	
Immobilisations financières		1 376 700 828,02		1 376 700 828,02	
Titres mis en équivalence		1 231 733 099,45		1 231 733 099,45	
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		174 967 728,57	931 250,76	174 036 477,81	
Impôts différés actif		1 443 176 520,56		1 443 176 520,56	
TOTAL ACTIF NON COURANT		48 662 303 027,14	26 326 750 665,23	**22 335 552 361,91**	
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		6 216 323 413,40	346 447 386,54	5 869 876 026,86	
Créances et emplois assimilés					
Clients		11 416 305 059,27	880 750 061,50	10 535 554 997,77	
Autres débiteurs		691 732 522,18	2 249 101,35	689 483 420,83	
Impôts et assimilés		1 324 673 930,79	13 294 512,88	1 311 379 417,91	
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants		2 500 000 000,00		2 500 000 000,00	
Trésorerie		8 166 333 277,86		8 166 333 277,86	
TOTAL ACTIF COURANT		30 315 368 203,50	1 242 741 062,27	**29 072 627 141,23**	
TOTAL GENERAL ACTIF		78 977 671 230,64	27 569 491 727,50	**51 408 179 503,14**	

GROUPE ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITS
ENSPGROUP
Exercice 2019

Bilan Passif

Arrêté à : 1er arrêté < Etat Provisoire >
Identifient Fiscal :

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		8 000 000 000,00	
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		26 899 510 196,11	
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)		836 372 017,62	
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		3 274 241 279,98	
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)		35 205 988 855,54	35 205 988 855,54
Part des minoritaires (1)		3 804 134 638,17	3 804 134 638,17
Liaison inter-unités			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		**39 010 123 493,71**	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		120 313 098,00	
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		2 838 698 002,01	
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		**2 959 011 100,01**	
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		4 490 543 279,60	
Impôts		1 669 272 573,56	
Autres dettes		3 244 085 276,04	
Immobilisations financière		30 000 000,00	
Trésorerie passif		5 143 780,22	
TOTAL PASSIFS COURANTS III		**9 439 044 909,42**	
TOTAL GENERAL PASSIF		**51 408 179 503,14**	
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

Résultat net par du groupe

FILIALE	RESULTAT S/FILIALE	OPSER	QUOTE PART S/RESULTAT
ENSP	**3‹627‹991‹529.41**	**100%**	**3‹627‹991‹529.41**
HESP	**46‹130‹617.32**	**MAJ51%**	**23‹526‹614.83**
BJSP	**-232‹941‹948.58**	**MAJ51%**	**- 118‹800‹393.78**
Total integration globale			**3‹532‹717‹750.47**
WESP	**-115‹247‹359.94**	**49%**	**- 56‹471‹206.37**
MESP	**327‹239.32**	**49%**	**160‹347.27**
BASP	**-276‹570‹147.66**	**40%**	**- 110‹628‹059.06**
ALBARYTE	**0.00**	**20%**	**-**
Total mise en equivalance			**- 166‹938‹918.17**
Part des minoritaires HESP	**- 89‹951‹659.62**	**49%**	**22‹604‹002.49**
Part des minoritaires BJSP	**46‹130‹617.32**	**49%**	**- 114‹141‹554.80**
Total mise en equivalance			**- 91‹537‹552.32**
Part du groupe			**3‹274‹241‹279.98**