



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع "ظهاوي"

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذ المشرف:

أ.د تومي ميلود

إعداد الطالب:

صامري خالد

رقم التسجيل:/2013
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2012-2013

قسم : العلوم التجارية

شكر وتقدير

أحمد الله تعالى وأشكره على نعمه وحسن عونه، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين، صلوات ربي وسلامه عليه.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الدكتور الفاضل تومي ميلود على حسن قبوله الإشراف على هذا العمل وتقديمه لنا النصح والتوجيه.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالتحية والشكر إلى كافة أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير لجامعة محمد خيضر بسكرة، وأخص بالذكر أساتذتي المحترمين الذين تلقيت عنهم مبادئ البحث العلمي عبر كامل مشواري الدراسي الجامعي.

دون أن أنسى الأساتذة المدرسين والخبراء العاملين المؤلفين للكتب التي اعتمدها كمراجع لإتجاز هذه الدراسة، فقد كان لي حظ أن أطلع على عصارة فكرهم ونتائج طول تجربتهم وألتمس خطى دربهم.

كما أتوجه بشكري الخالص إلى كل موظفي مجمع "طهراوي" على المساعدات التي قدموها لنا لإتمام هذا البحث، وأخص بالذكر عائلة طهراوي.

والى كل من ساهم من قريب أو بعيد في سبيل نجاح هذا العمل.....

.....والحمد لله من قبل ومن بعد.

إهداء

أهدي عملي هذا، إلي نور دربي، إلي قدوتي في الحياة اللذان ضحيا من أجلي، إلي
أعز ما أملك في الدنيا، الوالدين.

إلي أخي الوحيد خليل وأخواتي، أتمنى لهم النجاح والتوفيق في الدراسة.

إلي كل الأهل والأقارب، إلي كل أحوالي وخالتي وإلي كل أعمامي وعماتي، وإلي جدي
العزير، أتمنى من الله أن يطيل في عمره.

وإلي عماد، سمير، إسلام، نصير، وإلي جميع الأصدقاء والي كل الأحباب والزملاء الذين
رافقوني في مشواري الدراسي.

وإلي شهداء وأبناء الشعب الفلسطيني، حماة المسجد الأقصى
والأرض المطهرة.....

مقدمة

شهد العالم في فترات أونسلا قريذلاً تاروطه هائلة لظهور العديد من المنظمات والشركات التي تختلف من حيث أهدافها وطبيعة نشاطها وطرق إدارتها منها المجمعات الاقتصادية (Holding)، التي تتكون من الشركة الأم (الشركة القابضة) تاركشو تعبئات وكل منها يتمتع بشخصية مستقلة، وقد تداً مذهب تاعمجماً إلى التوجه نحو المراتب الأولى في تيدودرماً الاقتمداصتق، خاصة في الوقت الذي تجري فيه التحولات باتجاه العولمة الاقتصادية التي أصبح موضوعها اندماج الشركات الذي يستحوذ على جزء كبير من الاهتمام في الوقت الراهن.

ودرو معجم تاركشلاً يأتي في عضو إطار قانوني فرتعي اهد ن مضيوا لها لهقوقد اهتابجاوو نم كل يداونلاً تيعيرشئلاً، قاعارم قزيماً تدحولاً الاقتمداصتي يئلاً زيمتي اهد.

وفي الجزائر تطرق عرشملاً نم تيحانلاً المحاسبية إلى إجبارية إعداد تابسحلاً تاعمجماً وديدحت تاييفيك إعداد وتجميع تابسد معجماً وذلك بإجارد تقنية التجميع، ومما لا شك فيه أن القوائم المالية للشركة الأم لوحدها عاجزة عن إعطاء الصورة الحقيقية للوضع الاقتصادي والذمة المالية للمجمع، وغير قادرة على توفير كل المعلومات المطلوبة من قبل هؤلاء المهتمين، وهو ما يستوجب من الناحية المحاسبية إعداد قوائم مالية مجمعة تضم كل من الشركة الأم والشركات التابعة لها بغية توفير المعلومات الكافية، وحتى تتمكن تلك القوائم من أداء دورها على الوجه المطلوب لابد من التعرف على الكثير من القواعد والطرق الواجب إتباعها.

كما بدأ في تحاسلاً تيداصتقلاً تيرئازجلاً تالكشت تاعمجم تاذ تيمها، انهم معجم "طهراوي" يئلاً ربتعي نم تاركشلاً يئلاً تذخاً نيعب رابتعلاً تلاوحتلاً يئلاً يعرفها السوق يردئازجلاً، تانبف تيجيتارئسلاً تيداصتقلاً اهلعجت أكثر تنافسية في قوسلاً المحلي والأسواق الخارجية، حيث نشأ عن هذا الوضع، ظهور مجموعة من المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد القوائم المالي لهذه المجموعة باعتبارها وحدة محاسبية واحدة، في نفس الوقت هذا لا ينفى قيام كل وحدة من وحدات المجموعة بإعداد قوائمها المالية بوصفها وحدة محاسبية قانونية مستقلة قائمة بذاتها.

وعلى ضوء ما سبق تبرز لنا الإشكالية التالية:

"كيف تتم عملية إعداد القوائم المالية المجمعة وفقاً للنظام المحاسبي المالي لمجمع الشركات؟".

_ الأسئلة الفرعية:

من أجل الإجابة عن هذه الإشكالية عملنا على تحليلها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ◀ ام وه موهفم معجم تاكرشلا، اموي ه مكوناته الأساسية؟.
- ◀ ماذا يقصد بالقوائم المالية المجمعة؟.
- ◀ فيما تتمثل مراحل وخطوات إعداد القوائم المالية المجمعة؟.
- ◀ ما هي أسس وئدابم تجميع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؟.
- ◀ ما هي إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي"؟.

_ فرضيات البحث:

- إن العناصر التي اجتهدنا في فرضها انطلاقاً من موضوع البحث والتي اعتمدها كأساس هي كالأتي:
- ✓ مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة شركات لكل واحدة منها شخصيتها القانونية المستقلة، تجمع في ما بينها روابط مختلفة، شركة قابضة (الشركة الأم) التي تمارس الرقابة والسيطرة على شركات أخرى تابعة لها.
 - ✓ القوائم المالية المجمعة هي تلك القوائم العائدة للشركة القابضة (الشركة الأم) والشركات التابعة لها، تعد على مستوى المجمع وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية.
 - ✓ تتمثل مراحل وخطوات إعداد القوائم المالية المجمعة في تلك الإجراءات التي يتوجب مراعاتها أثناء القيام بعملية باعتبارها أحد الركائز الأساسية التي تترجم منهجية التجميع المحاسبي.
 - ✓ إن امتلاك الشركة القابضة بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسمال الشركة التابعة، بالإضافة إلى شرط الرقابة والتبعية أساس في إعداد القوائم المالية المجمعة لأنها امتداد للقوائم المالية الفردية للشركة القابضة.
 - ✓ تعتمد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" على المعطيات المحاسبية للشركة الأم في إعدادها بالإضافة إلى القوائم المالية المنفصلة للشركات التابعة لها، حيث ترتبط إجراءات التجميع بقواعد التنظيم المحاسبي المطبقة في المجمع.

_ دوافع اختيار الموضوع:

- هناك أسباب عديدة دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع والبحث فيه دون غيره من المواضيع منها:
- ✓ هذا الموضوع من الممارسات المحاسبية المتقدمة، نظراً لحدثته.
 - ✓ رغبة الباحث في توسيع مجال معرفته النظرية والتطبيقية المتعلقة بالموضوع.
 - ✓ الرغبة في احتراف الخبرة المحاسبية، وأيضاً ارتباط الموضوع بتخصص الباحث.
 - ✓ الميل إلى الخوض في المواضيع الحديثة التي تعرف تطورات وتحولات متلاحقة.

_ أهداف البحث:

إن اختيارنا لهذا الموضوع نتج عن جملة أهداف موضوعية وذاتية منها:

- ✓ محاولة الوصول إلى إجابة عن الإشكالية المطروحة.
- ✓ العمل على إبراز المعالجة المحاسبية للقوائم المالية الخاصة بمجمع الشركات في الجزائر.
- ✓ تسليط الضوء على خصائص مجمع الشركات الذي جعل محط أنظار العديد من الاقتصاديين.
- ✓ دراسة كيفية إعداد القوائم المالية المجمع، وتوضيح طرق المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ التعرف على التجميع المحاسبي ومختلف إجراءاته التنظيمية والتطبيقية ومختلف تقنياته.

_ أهمية الموضوع:

إن أهمية هذا الموضوع تظهر من خلال إطاره ال تطبيقي، حيث يتم تبيان أهمية مجمع ت اكشلا لأنه ليسولا بلفضلما ءارجلا زيكرتلا يانصلا ت اكشلا، إذ حمسيد بتوظيف وتجميع ناسولال ي تلا لانكمين أن اهمجت ي أةسسؤم اهدحول، امكون أةميزكرم بةبقارملا لا تمنع دوجو ددعت ي ف تاطاشنلا دوجو س فانت نيب ت اكشلا نم سفن معجملا، قرادلا فة معاملا للمجمع تسطر فادهلأا ي تلا بجيد ا هقيقحت، كرتتو كلل بةكرش ةعبات بةيرد ي ف ناسول قيقحت جمانربلا، وما هذا إلا إستراتيجية لتكثيف الاندماج بين الشركات لأنها ستزيد الاستثمارات، وعند ذلك ستصبح هذه المجمعات أكثر قدرة على المنافسة، وتتجلى أهمية الموضوع في كونه يعرفنا على القواعد القانونية والتقنيات المحاسبية الخاصة التي تنظم حسابات مجمع الشركات وتساعد في ترشيد قرارات مستخدميها.

_ منهج البحث:

لمعالجة هذا البحث اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة النظرية، فكان استخدامه عبر كامل مباحث الفصل الأول حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع بما يتناسب مع المجمعات وقوائمها المالية المجمع حسب النظام المحاسبي المالي، كما اتبعنا منهج دراسة حالة في الفصل الثاني من خلال جمع وتحليل المعطيات وأيضا الاستخدامات المختلفة لها للوصول إلى استنتاجات تمكننا من الإجابة عن الإشكالية المطروحة للإمام بالموضوع محل الدراسة.

_ هيكل البحث:

من أجل معالجة الإشكالية المعتمدة قسم البحث إلى فصل نظري وفصل تطبيقي وخاتمة، حيث تم الإمام بالجوانب والأسس النظرية والعلمية لمجمع الشركات والقوائم المالية المجمع في **الفصل الأول** المعنون بـ: **القوائم المالية المجمع وفق النظام المحاسبي المالي**، سنقوم بالتطرق إلى الجوانب النظرية لمجمع الشركات من حيث التطرق إلى ماهية المجمع ومكوناته في الجزائر وفي نصت، طرق ودوافع تكوين مجمع الشركات ومختلف خصائصه، والتطرق أيضا إلى الإطار العام للقوائم المالية المجمع وفق النظام المحاسبي المالي. عرض القوائم المالية المجمع، متضمنا يدابملا العامة وإجراءات وطرق إعداد القوائم المالية المجمع

مكونات، شروط ومختلف الخطوات الأساسية ومراحل إعدادها وأهم المؤسسات المدرجة والمستبعدة من هذه القوائم والشركات المعنية بعرضها، بالإضافة إلى التطرق إلى ماهية التجميع المحاسبي، أهدافه، أنواعه، قواعده الأساسية ومختلف إجراءاته.

أما الفصل الثاني المعنون بـ: إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام

المحاسبي المالي، سنتناول فيه التعريف بالمجمع محل الدراسة، من خلال تبيان نشأة وتطور مجمع "طهراوي" وتقديم الشركات التابعة له والهيكل التنظيمي للمجمع ككل، والقيام بعرض القوائم المالية المجمعة بتقديم حسابات المجمع قبل المعالجة، وعرض القوائم المالية المجمعة بالإضافة إلى مبادئ وطرق ومراحل التجميع المحاسبي بمجمع "طهراوي" وفي الأخير معالجة العمليات الداخلية وإتمام عملية التجميع بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للمعطيات في مجمع "طهراوي".

وفي نهاية البحث سنقدم خاتمة تتضمن بعض النتائج، محاولين تقديم بعض الاقتراحات التي قد تساهم في خلق أفاق جديدة للبحث.

تمهيد

بدايةً يمكن أن تكون الشركات ه ادفت إلى الربح أو غير ه ادفت إلى الربح، كما قد تكون تلك الشركات فردية، أو شركات أشخاص، أو شركات مساهمة، كما قد تكون متخصصة مثل شركات التأمين والبنوك التجارية، غير أنه يوجد شكل آخر من الشركات والتي تأخذ شكل مجموعة اقتصادية، على الرغم أن كل شركة منها هي في حقيقة تتمتع بشخصية معنوية وقانونية مستقلة ، ويطلق عليها، " مجمع الشركات"، باعتبارها وحدة محاسبية واحدة ظهرت مجموعة من المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد القوائم المالي وفي نفس الوقت هذا لا ينفي قيام كل شركة من شركات المجموعة بإعداد قوائمها المالية بوصفها وحدة محاسبية قانونية قائمة بذاتها.

وسنحاول في هذا الفصل معالجة خصائص ودوافع وطرق تكوين مجمع الشركات، ومراحل وخطوات إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، وقواعد وإجراءات التجميع المحاسبي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمجمع الشركات.

إن مجمع الشركات يعتبر الإطار الملائم لتجميع المشروعات، حيث ساعد على ظهوره تمكين الشخص المعنوي من حق تملك الأسهم والحصص في شركات أخرى.

المطلب الأول: ماهية مجمع الشركات ومكوناته الأساسية.

توجد عدة مفاهيم لمجمع الشركات وذلك راجع لعدم التطابق بين الوضعيتين الفعلية والقانونية حيث يجمع بين شركات مستقلة من الناحية القانونية غير أنها من الناحية الفعلية خاضعة للتبعية.

أولاً: مجمع الشركات وفق القانون التجاري الجزائري: ظهر مجمع الشركات في المواد (796-799 مكرر4)، من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 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 وتحسين نتائج هذا النشاط الاقتصادي وتنميته ». ¹

*المادة (797):

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

◀ تسمية التجمع؛ المدة التي أنشأ لأجلها التجمع؛ عنوان مقر التجمع.

◀ اسم الشركة أو موضوعها أو الشكل القانوني وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة ». ²

*المادة (799) مكرر:

« يتمتع التجمع بالشخصية المعنوية والأهلية التامة ابتداء من تاريخ تسجيله في السجل التجاري. ويحدد العقد الخاضع للإشهار القانوني، شروط التجمع وموضوعه ». ³

من خلال ما سبق فإن مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات تشكل كيان اقتصادي واحد، وذلك من خلال عملها كوحدة واحدة، غير أنها من الناحية القانونية مستقلة عن بعضها البعض.

ثانياً: تعريف مجمع الشركات.

نظرا لغياب تعريف صريح لمجمع الشركات من الناحية القانونية، ركزت معظم الدراسات جهودها لإبراز مفهوم هذا الكيان الاقتصادي، والبحث في مختلف الأشكال التي يتخذها.

1_ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 93-08، المادة 796، العدد 27، صادرة في 25/04/1993، ص55.

2_ نفس المرجع، المادة 797، ص55.

3_ نفس المرجع، المادة 799 مكرر، ص55.

حيث يعرف مجمع الشركات على أنه:

« مجموعة اقتصادية وتشريعية مكونة من شركة أم وشركات تابعة مع وجود خصائص تجمعهم الملخصة في:

- ◀ وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة.
- ◀ تباعية الشركات تظهر عن طريق وجود تقنيات المراقبة.
- ◀ الطابع المالي للروابط بين الشركات (الأم والتابعة) هي المساهمة¹.

وتسمية مجمع الشركات تطلق على المجموعة المتكونة من عدة شركات لكل واحدة منها شخصيتها المعنوية المستقلة، تجمع فيما بينها روابط مختلفة، شركة واحدة تدعى الشركة الأم التي تتمتع بالسيطرة على الشركات الأخرى التابعة وتمارس عليها الرقابة.

ثالثاً: المكونات الأساسية لمجمع الشركات.

يتكون مجمع الشركات من:

1/ الشركة الأم: تعرف على أنها:

« شركة متخصصة في التخطيط والتوجيه، من أجل تطوير وإدارة عمليات الاستثمار لشركات تابعة لها، متخصصة في عمليات التنفيذ².»

وتعرف أيضاً على أنها:

« وسيلة من وسائل التركيز الاقتصادي، الذي ينشأ في مجال الشركات، بوسائل متعددة من أهمها تجمع الشركات، فالشركة الأم تأتي على رأس التجمع، تباشر سيطرتها على شركات أعضاء التجمع، وتتحول في أغلب الأحوال إلى شركة قابضة³.»

وأحياناً تقوم الشركة الأم بالدور المالي فقط وفي هذه الحالة تسمى "شركة قابضة" (Société holding)، هذه الأخيرة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري وإنما يقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات.

والشركة القابضة: عرفها المشرع الجزائري قانون 93-08 في المادة 731 حيث نصت المادة على:

« تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى عندما:

1_ تومي ميلود: محاضرات مقياس محاسبة الشركات القابضة وتجميع الحسابات ، السنة الثانية ماستر تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، السداسي الأول 2013 / 2012. بدون صفحة.

2_ العكيلي عزيز: الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية قضائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص420.

3_ نفس المرجع، ص420.

✓ تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسمالها يخول أغلبية الأصوات للجمعيات العامة لهذه الشركة.

✓ تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة التابعة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على أن لا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة.

✓ عندما تتحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها في قرارات الجمعيات العامة للشركة التابعة»¹.

كما أشار القانون التجاري الجزائري في مواده (حالة السيطرة بشكل مباشر)، أن سيطرة الشركة القابضة لا تتطلب الملكية الكاملة لأسهم الشركات التابعة، بل يكفي أن تملك 51% من أسهم الشركة التابعة لتتحقق لها السيطرة، أي أن الشركة القابضة وهي شركة مساهمة قائمة لها شخصيتها القانونية تقوم بشراء أكثر من 50% من شركة أخرى ويترتب عن ذلك قيام الشركة الأولى بفرض سياستها على الشركة التابعة عن طريق تعيين مجلس ادارة الذي يقوم بتنفيذ سياساتها.

2/ الشركات التابعة: تقوم الشركة القابضة بإنشاء شركات تابعة عن طريق المساهمة في رأسمالها مع مساهم أو عدة مساهمين آخرين حيث يشترك المساهمون في هذه الحالة بضمان السير الحسن كل حسب مساهمته في رأس المال وبالتالي تصبح هذه الشركات تابعة للمساهم الأكثر نسبة في رأسمالها.

فالشركة التابعة إذن هي: « كل شركة يحاز على أكثر من نصف رأسمالها من قبل شركة أخرى فهي شركات مسيطر عليها من الناحية المالية والإدارية من طرف شركة أخرى، وتتمتع الشركات التابعة بالشخصية القانونية المستقلة، ولها محاسبة مستقلة عن الشركة الأم»².

المطلب الثاني: خصائص مجمع الشركات.

باعتبار المجمع مجموعة من الشركات التي تخضع لوحدة قرار واحدة مع محافظة كل شركة على شخصيتها المعنوية، فإنه يمكن استنتاج الخصائص العامة لمجمع الشركات كما يلي:

1/ تبعية شركات المجمع للشركة الأم أو الشركة القابضة: يبرز القانون استقلالية شركات المجمع عن بعضها البعض من حيث تمتع كل واحدة منها بالشخصية المعنوية، فإن قواعد مجمع الشركات تؤكد أيضا تبعية شركات المجمع للشركة الأم أو الشركة القابضة حسب الحالة، من خلال تدخل هذه الأخيرة في ادارة الأولى بسبب امتلاك نسبة هامة من أسهم هذه الشركات التابعة تخولها الحق في التصويت والإدارة بالإضافة إلى منع عضوية الشركة التابعة في الشركة الأم أو الشركة القابضة بالإضافة إلى إظهار الأوضاع المالية للشركة التابعة في ميزانية الشركة الأم أو الشركة القابضة عن طريق إعداد الحسابات الجماعية.³

1_ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 96-27، المادة 731، العدد 77، صادرة في 11/12/1996، ص7.

2_Patrick Mykita, Chchérif-jacques Allali, Comptabilité des sociétés, Edition Berti, Alger, 2010, p130.

3_ بركات حسينة: مجمع الشركات في القانون التجاري والقانون المقارن، رسالة ماجستير، قسم قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2009-2010، ص14، غير منشورة.

2/ تمهاسمدا: موهفم تمهاسمدا يظهر بسد نوناقلدا التجاري الجزائري في قداملدا 729 نم الأمر رقم 96-27 خرؤملا في 09 ربمسيد 1996 نم نوناقلدا دعمال مكملاول تمسلا 1975 حيث نصت أنه:

« تعتبر شركة مساهمة في تكرش ىرخأ اذا ناك عزج امسأرلال يذلا مكلمت في مذه قريخلأا قيل نء 50% أو يساويها ¹ .»

ومنه نقول أن المساهمة هي الامتلاك للأسهم في شركة أخرى بمعدل 50% أو أقل. ويمكن لمفهوم المساهمة أن يظهر كما يلي: ²

1_2/ تمهاسم قرشابم: يظهر اذه كشلال نم تمهاسمدا دذع امتلاك تكرش طسق نم امسأرل شركة أخرى مباشرة.

2_2/ مساهمة ريغ قرشابم: تضحى اذه كشلال نم تامهاسمدا امدنع كالتمت تكرش ام طسق نم امسأرل شركة أخرى في هو بدورها تمتلك عزج نم امسأرل تكرش ىرخأ.

2_3/ مساهمة ت بكرم: يظهر اذه عونلا نم تامهاسمدا امدنع كالتمت تكرشلا اطاسقاً نم امسأرل في قدع شركات بطريقة قرشابم ريغو قرشابم.

2_4/ مساهمة تلابتم: يحدث اذه كشلال نم تامهاسمدا امدنع كل تكرش مهاسم في امسأرل تكرش ىرخأ نوكتو هذه الأخيرة في هاهرو دب تمهاسم في امسأرل تكرشلا ىلولا.

2_5/ مساهمة تيرئاد: تمثل تمهاسم تعباتتم في كشل قروءة عومجم تاكرش نوكتت نم رتكا نم نيتكرش.

3/ دعمل تباقرلا دعمال قدناقلدا.

3_1/ دعمل تباقرلا: وهو تميل تيعبتلا قرشابملا وأ ريغ قرشابملا نيب تكرشلا م لأ تاكرشلاو الأىرخ، ودحى نء قيرط دعمل قوقد تيوصنتلا تمولملا نم بقل تكرشلا م لأ، اذا ناك دعمل تباقرلا وفيق 50%، تكرشلاف م لأ كلمت تباقرلا تقاتلما قوقط تيوصنتلا في تكرشلا تينعملا. ³

وتوجد ثلاثة أنواع للرقابة هي: ⁴

أ/ الرقابة المطلقة: ينتج هذا النوع من الرقابة بامتلاك الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. ويمكن التمييز بين الأنواع التالية للرقابة المطلقة:

✓ الرقابة القانونية: ينشأ هذا النوع من الرقابة بحيازة الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت سواء

بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في شركات أخرى وهذا ما يمكنها من اتخاذ القرارات بكل حرية.

1_ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 96-27، المادة 729، العدد 77، مرجع سابق، ص 6.

2_ أحمد مقدمي: النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات، دراسة مجمع "صيدال"، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص ص 16-17، غير منشورة.

3_ نفس المرجع، ص 17.

4_ مبروك حسين: القانون التجاري الجزائري والنصوص التطبيقية والاجتهاد القضائي، دار هومو للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 241.

✓ الرقابة الممارسة بالفعل: وفقا للقانون التجاري الجزائري تعتبر الشركة ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزءها.

توجد هذه الرقابة أيضا:

« إذا كانت الشركة القابضة تمتلك النصف أو أقل من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في شركة ما إذا توافر لها أي مما يلي:

- السيطرة على أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت بالاتفاق مع مستثمرين الآخرين.
- القدرة على تعيين أو فصل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية.
- القدرة على جمع غالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو ما يعادله من سلطة إدارية.
- التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة وذلك بموجب قانون أو اتفاقية»¹.

ب/ الرقابة المشتركة: عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك). وبعبارة أخرى هي المشاركة بموجب اتفاق تعاقدي لمراقبة نشاط اقتصادي وتوجد الرقابة المشتركة فقط فيما يتطلب قرارات التشغيل والتمويل المرتبطة بالنشاط التعاقدي. ويتضح بأن الرقابة المشتركة تشمل:²

- ◀ اقتسام الرقابة بحيث لا يسيطر أحد المساهمين أو الشركاء على الشركة لوحده.
- ◀ يجب أن يكون عدد الشركاء محدود حتى يتسنى للأعضاء المشاركين وضع اتفاق مشترك.
- ◀ مفهوم الاستغلال المشترك يشترط أن يكون النشاط معبر ومحل إدارة جماعية.

ج/ التأثير الملحوظ: « تعتبر شركة ما أنها تمارس تأثيرا ملحوظا على التسيير والسياسة المالية لشركة أخرى إذا كانت للشركة الأولى القدرة على التصرف مباشرة أو بواسطة شركة أخرى في الشركة الثانية.

والتأثير الملحوظ يعني صلاحية المشاركة والتأثير في قرارات السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، دون أن تكون هناك سيطرة على تلك السياسات»³.

2_3/ **دعم قدينا:** وهو: « يعبر عن تصد امسأرل الةكولملا نم بقل ةكرشلا م لأا ةقيرطب ةرشابم وأ غير ةرشابم في امسأرل كل ةكرش ةعبات، وهف موهفم يلام نكمي نم باسد ةصد ةكرشلا م لأا في الرأسمال ةجيتلاو كلل ةكرش نم تاكرش المجمع»⁴.

1 _ ميروك حسين، مرجع سابق، ص 241.

2 _ صالح القرا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 IAS، الفقرة 02، نقلا عن الموقع: www.sqarra.com، تاريخ الإطلاع: 2012/12/31، 21:46.

3 _ محمد أبو نصار، جمعة حميدات: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 468.

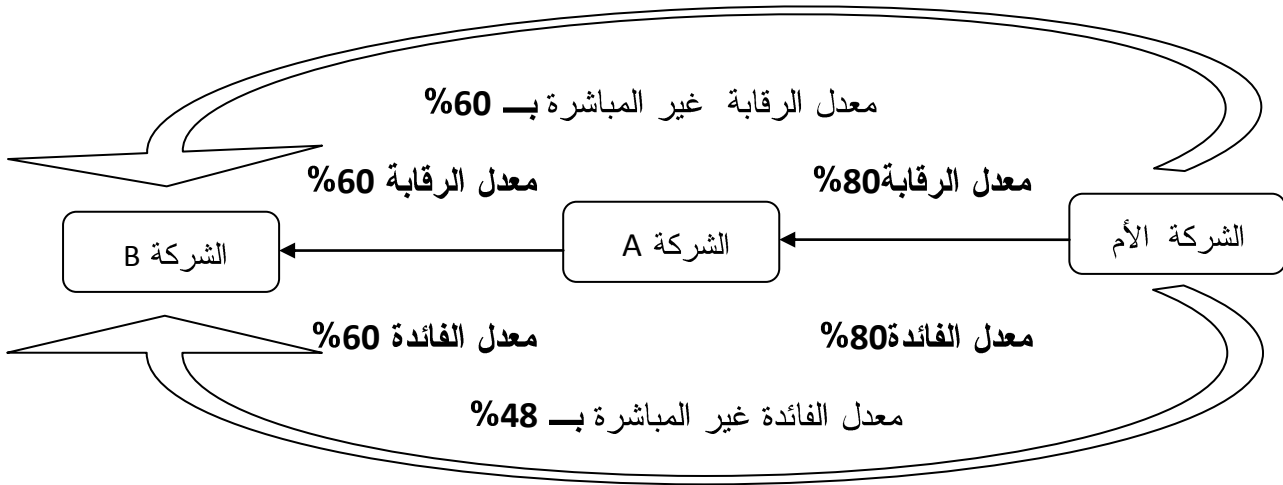
4 _ Patrick Mykita, Chchérif-jacques Allali, Op, Cit, p147.

بأسطو دعمل عدأفلا في كل تلسلسة عباتتم، موقن برضبت لادعملا ةكولملا (سأر املال كولملا) كلل ةكرش ةعبات تلسلسلا عمجتو ت لادعملا صحملال اهيلع نم كل تلسلس.

- فإذا كانت الشركة الأم بقارت A دعمبل 80% معدل الفائدة 80%، في حين أن الشركة الأم ترارب الشركة B (معدل الرقابة 60%) بطريقة غير مباشرة عن طريق الشركة A، فإن معدل الفائدة هو: $48\% = 60\% \times 80\%$.

ومنه فإن معدل فائدة الشركة الأم على الشركة التابعة B هو 48%، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1): السيطرة غير المباشرة (العادية)



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على محاضرات تومي ميلود: مقياس محاسبة الشركات القابضة وتجميع الحسابات، السنة الثانية ماستر تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، السداسي الأول 2013/ 2012، بدون صفحة.

* تصنيف مجمع الشركات: هناك معايير عديدة تعتمد في التصنيف منها:

1/ معيار النشاط أو الطبيعة: ¹

1_1/ المجمعات الصناعية: يتميز المجمع الصناعي بتنظيم يكون على أساس نشاط ذي نطاق واسع، يأخذ شكل شركة قابضة محضة عندما لا تملك الشركة الأم نشاطا مباشرا، أو شكل شركة قابضة مختلطة عندما تملك الشركة الأم نشاطا صناعيا وتجاري مباشر.

حيث يقصد بالشركة القابضة المختلطة أو الصناعية الشركة التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا بالإضافة إلى تسيير المساهمات، وفي هذا الشكل تمارس الشركة الأم نشاطا صناعيا أو تجاريا، ويتم تشكيل هذه المجمعات بغرض توسيع النشاط.

2_1/ المجمعات التعاقدية: يتشكل هذا النوع من المجمعات للقيام بعقود مختلفة تربط الشركات ببعضها البعض، ولا يتعلق الأمر في هذه الحالة بالحياسة على مساهمات مالية، ولكن بتقوية تبعية الشركات.

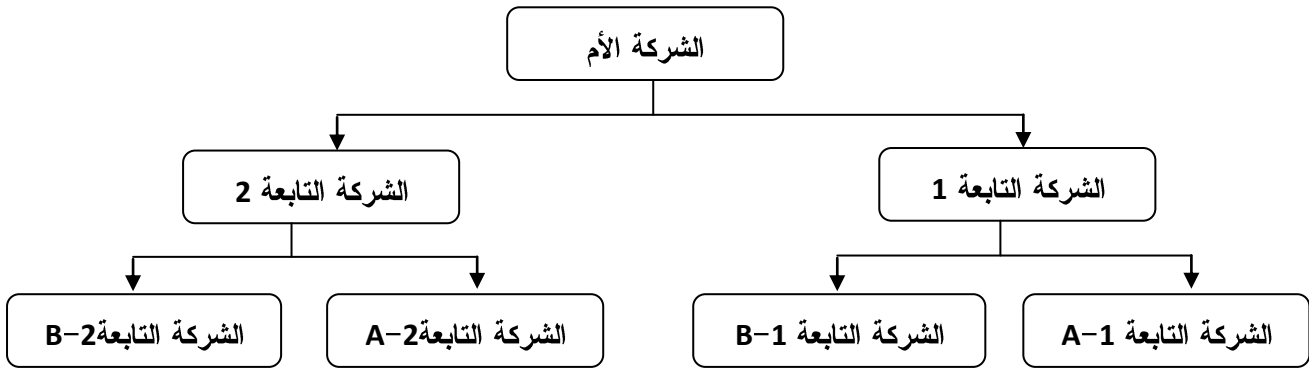
3_1/ المجمعات المالية: يقصد بالمجمع المالي المجمع الذي ينظم نشاطه حسب النشاطات المالية للبنك العالمي وذلك من خلال الشركات التابعة له، فنشاط المجمع المالي يقتصر على حيازة وتسيير المساهمات المالية فقط، وتسعى هذه المجمعات إلى حيازة المساهمات المالية في شركات أخرى ويقتصر نشاطها على تسيير المالية فقط.

4_1/ المجمعات الشخصية: تتكون المجمعات الشخصية من مجموعة الشركات، التي تكون فيها وحدة اتخاذ القرارات ناتجة عن عدة مسيرين تربط بينهم علاقات شخصية أو عائلية قوية تدفعهم إلى التجمع

2/ معيار البنية: يمكن تصنيف المجمعات وفقا للهيكل التنظيمي حيث نجد:¹

1_2/ البنية الهرمية: وتظهر فيها الشركة الأم في أعلى قمة الهرم الشكل التالي يوضح ذلك.

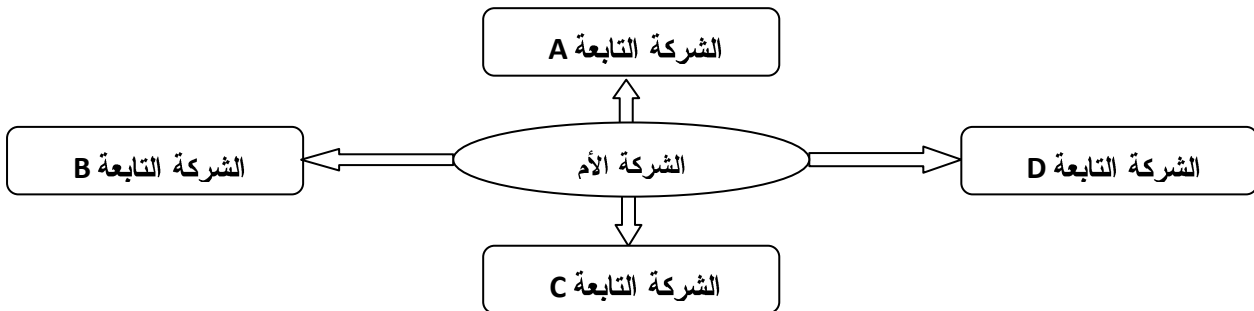
الشكل رقم (2): البنية الهرمية.



المصدر: أحمد مقدمي: النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات، دراسة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص 13.

2_2/ البنية الشعاعية: وتظهر فيه الشركة الأم كمركز محور مرتبطة بها الشركات التابعة كل على حدى شديد أن كل شركة تابعة سببها علاقة اهبطرت تاكراشلا بةعباتلا الأيرخ. والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (3): البنية الشعاعية

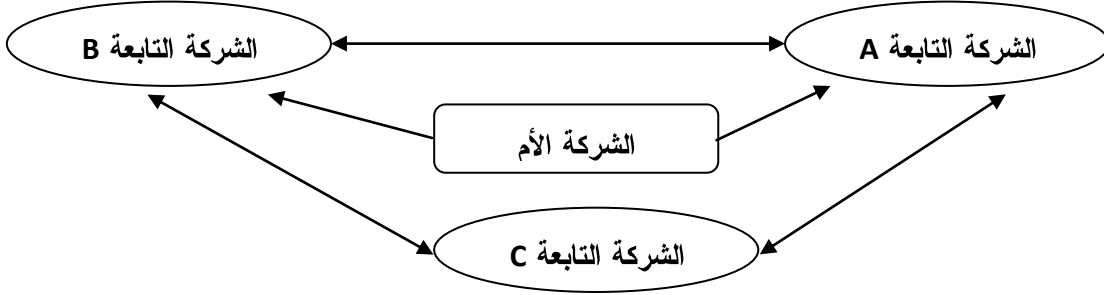


المصدر: أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 13.

¹ أحمد مقدمي: مرجع سابق، ص 13-15.

2_4/ الأينبلة بكملا: نجد في ضعب الحالات تاينبلة ققعم عمجمللا، ثيذ نأ كانه جزم نيب تاينبلا ققمرهلا والبنيات الشعاعية ققيرئادلاو. والشكل التالي يوضح ذلك.

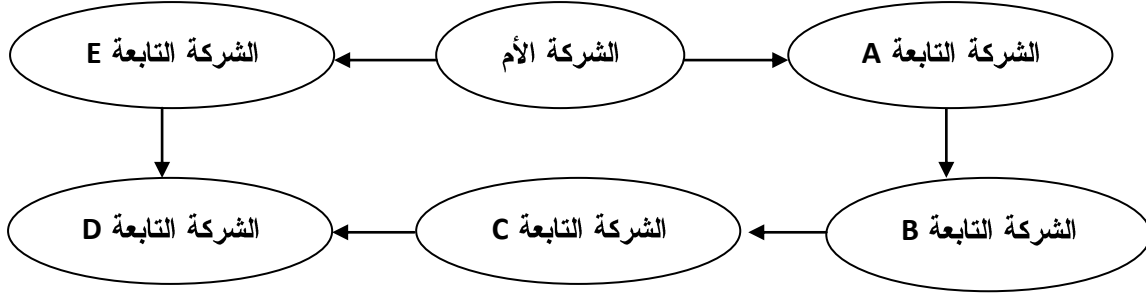
الشكل رقم (4): البنية المركبة



المصدر: أحمد مقدمي: مرجع سابق، ص 14.

2_3/ البنية الدائرية: وفيها تظهر الشركة الأم في علاقة مع الشركة التابعة الأولى وهذه الأخيرة في علاقة مع الشركة التابعة الثانية وهكذا... وبالتالي نجد أن مكرشلا م لأ كالتمة ققيرطب ريغ ققشابم مةماسم في ف مكرشلا التابعة والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (5): البنية الدائرية



المصدر: أحمد مقدمي: مرجع سابق، ص 14.

المطلب الثالث: طرق ودوافع تكوين مجمع الشركات.

أولاً: طرق تكوين مجمع الشركات.

يتم تكوين مجمع الشركات بعبء طرق، فقء يكون عن طريق تكوين شركات فرعية جءبءة كما رأينا سابقا أو عن طريق المساهمة، وفيما يلي سننترق لتفاصيل هذه الطرق المستخدمة في التكوين.

1/ المساهمة: يعرف نوناقلا التجاري الجزائري في ققءاملا 729 نم الأمر رقم 96-27 خرؤملا في 09 ربمسبء 1996 كما يلي:

« تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها »¹.

¹ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 96-27، المادة 729، العءء 77، مرجع سابق، ص 6.

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

- **الاكتتاب في زيادة رأس مال شركة:** إن رقابة الشركة يمكن أن يتم 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.¹ 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.

- **شراء السندات أو الحقوق الاجتماعية:** تتحقق تبعية الشركة 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.²

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 نوناqlا التجاري الجزائري المراقبة في فقداملا 731 نـ الأمر رقم 96-27 خرؤملا في 09 ريمسيد 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 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 أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء أكثر من جزئها³.

¹ _ بركات حسينة: مرجع سابق، ص 28.

² _ نفس المرجع، ص 14.

³ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 96-27، المادة 731، العدد 77، مرجع سابق، ص 7.

4/ الاندماج، الانقسام، والمساهمات الجزئية بالأصول: يمكن من خلال عمليات الاندماج أو الانقسام أو المساهمة بالتقديرات الجزئية للأصول لخلق شركات جديدة، تساهم إلى جانب الشركة الأصلية في توسيع النشاط وبالتالي تكوين مجمع شركات، وفيما يلي سنبرز ذلك بالتطرق إلى كل عملية على حدى.

1_4/ الاندماج: 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 من الشركتين قبل الاندماج، ويعتمد تحقق الاندماج بين الشركات على توفر الإرادة والرغبة لاتحاد القوى الاقتصادية ووضع الشركات الاقتصادية تحت ظل دائرة موحدة.¹

ويمكن أن يتم الاندماج من خلال:²

- 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.
- الاندماج عن طريق الامتصاص: هو اندماج شركة أو أكثر مع شركة أخرى قائمة، على أن تصفى الشركة المندمجة وزيادة رأسمال للشركة المندمج فيها.
- الاندماج في حالة وجود المساهمات: وتنقسم إلى:
 - الشركة المندمج فيها لها مساهمة في الشركة المندمجة.
 - الشركة المندمجة لها مساهمة في الشركة المندمج فيها.
 - حالة الامتصاص مع المشاركات المتبادلة.

2_4/ المساهمة بالتقديرات الجزئية للأصول: المساهمة الجزئية في الأصول هي عملية 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 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.³

ثانيا: 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.

¹ طارق عبد العال حماد: اندماج وخصخصة البنوك، الدار الجامعية، القاهرة، 1999، ص 05.

² أمينة بن بو تلجة: محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2011، ص ص116-146.

³ خليل عواد أبو حشيش: المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص 18.

ومن مزايا الاندماج والسيطرة ما يلي:¹

- 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 سمعتها وشهرتها مما يجعلها الأقدر على المنافسة.
- تحسين الكفاءة الاقتصادية أي تحقيق مزايا الإنتاج الكبير ذلك لأن الاندماج يمكن المنشأة من الاستفادة من الأصول الرأسمالية ذات الطاقات الإنتاجية العالية وخاصة إذا ما كانت تلك الأصول غير مستغلة بكامل طاقتها، أضف إلى ذلك أن تنميط إنتاج المجموعة يخفض من تكاليف الإنتاج.
- تقليل وتخفيض المخاطر للشركة الدامجة عن طريق تأمين عناصر الإنتاج الرئيسية لنشاطها الاقتصادي وذلك من خلال التكامل الراسي، بمعنى إذا ما اندمجت شركة تصنع السيارات مع شركة زراعية تملك مساحات غير مستغلة فإن 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 الخامات والأسعار 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 والإمكانات 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 وتعزيز الدخل والربحية والدخول في مجالات عمل جديدة.
- تحقيق وفورات ضريبية من خلال مزايا الإعفاء الضريبي التي توفرها بعض التشريعات الضريبية المطبقة في بعض الدول لتحفيز الشركات على تكوين المجموعة الاقتصادية.
- كما يمكن تحقيق مثل هذه الوفورات 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 الخاضعة للضريبة فنقل ضريبة الدخل المستحقة عليهما.

¹ _ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص ص 18-19.

المبحث الثاني: القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي.

إن تنظيم مجمع الشركات يفرض أفضلية توحيد الحسابات وإعداد قوائم مالية مجمعة، وبالتالي يتم إعدادها من طرف الشركة القابضة (الشركة الأم)، يوضح فيها نشاط هذه الشركة من أعمالها وأعمال الشركات التابعة لها أمام مختلف المتعاملين الاقتصاديين.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية المجمعة.

تعتبر القوائم المالية المجمعة امتداد للقوائم المالية للشركة القابضة (الشركة الأم) أو حيث يظهر فيها أنواع الأصول التي في ملكية أو تحت سيطرة الشركة القابضة وكذلك أنواع الديون التي تخضع لها هذه الأصول.

أولاً: مفاهيم عامة حول القوائم المالية المجمعة.

القوائم المالية المجمعة تعبر عن الحسابات المالية الختامية المنتظمة والصادقة التي تعبر عن الوضعية المالية وكذلك نتيجة مجموع الشركات في حدود التجميع.

فحسب المشرع الجزائري: قانون 99-05 في المادة 01 المحدد لكيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع، حيث نصت المادة على:

« إن حسابات الشركة القابضة التي تم تجميعها مع حسابات الشركات المعنية التي هي تحت رقابتها تشكل الحسابات المجمعة للمجمع ». ¹

كما تم تعريف الحسابات المجمعة في نوناقلنا التجاري الجزائري في فقداملا 732 ن م الأمر رقم 96-27 خروملا في 09 ربمسيد 1996 كما يلي:

« يقصد بالحسابات المدعمة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة، وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية ». ²

وبهذا يمكن القول أن القوائم المالية المجمعة هي تلك القوائم المالية العائدة للشركة القابضة وشركاتها التابعة، حيث يتم في هذه القوائم تجميع أصول والتزامات كل من الشركة القابضة والتابعة وبما لا يتضمن ازدواجية فيهما.

ثانياً: أهمية إعداد القوائم المالية المجمعة.

يمكن القول أن القوائم المالية المجمعة تعد بسبب أن التقارير المالية غير المجمعة المستقلة للشركة (الأم أو القابضة) وحدها لا تستطيع أن توفر المعلومات الكافية عن كل موقف مالي ونشاطات الأعمال الواقعة تحت

¹ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 99-05، المادة 01، العدد 87، الصادرة في 08/12/1999، ص 11.

² _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 96-27، المادة 732 مكرر 4، العدد 77، مرجع سابق، ص 7.

سيطرة الشركة القابضة. وفي نفس الوقت فإن إعداد القوائم المالية المجمعة لا يعني انعدام الحاجة إلي القوائم المالية لكل شركة تابعة على حدى، وذلك نظرا لاستمرار كل منها في نشاطها المعتاد وإمكان وجود مساهمين آخرين لرأس مالها بخلاف الشركة القابضة.

من ناحية أخرى فإن تقييم القوائم المالية المجمعة يتطلب بعض التحذيرات هي:¹

✓ تعكس النسب المالية المحسوبة أوساط مرجحة، ذلك أن تجميع القوائم يمكن أن يترتب عليه الموقف المالي الضعيف لإحدى الشركات التابعة، يغطيه الموقف المالي القوي لشركة تابعة أخرى في المجمع.

✓ التفاوت في أسس تصنيف وتقييم الحسابات المجمعة (خصوصا لشركات في صناعات مختلفة ونظم محاسبية متباينة) يمكن أن يعطي صورة غير ممثلة لواقع القيم الظاهرة بالقوائم المجمعة.

وعلى الرغم من هذه الاعتبارات إلا أن القوائم المجمعة أخذت في النمو والاهتمام المتزايد بحيث أصبحت لها الأهمية الأولى مع اعتبار القوائم المنفصلة للشركات التابعة ذات أهمية ثانوية وينظر إليها كقوائم ملحقة للقوائم المجمعة.

وبالتالي فالشركة القابضة (الأم) وما يتبعها من شركات تعتبر مجموعة اقتصادية واحدة فيجب أن يعد لها قوائم مالية موحدة تعبر حقيقة عن دخلها وعن مركزها المالي، فالقوائم المالية الموحدة توفر في الشركة القابضة وللمساهمين والمستثمرين معلومات مالية شاملة عن المجموعة تمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ولذلك يجب عمل تلك القوائم سواء كانت هذه الشركات هادفة للربح أو غير هادفة للربح.²

ثالثا: شروط إعداد القوائم المالية المجمعة.

إن الشرط الأساسي المطلوب توافره 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 الإبلاغ المالي الدولي رقم (03) "اندماج الأعمال" أن:

« 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 معيار

المحاسبة الدولي رقم (27) أن السيطرة قد تحدث رغم تملك الشركة المشترية أقل من نصف أسهم الشركات الأخرى». ³

¹ _ محمد شريف توفيق: المحاسبة المالية المتقدمة، الاندماج والقوائم المالية المجمعة للشركات المساهمة، مكتبة المدينة، مصر، 2004 ص 37.

² _ خليل عواد أبو حشيش: مرجع سابق، ص 81-82.

³ _ محمد أبو نصار، جمعة حميدات: مرجع سابق، ص 427.

رابعاً: عرض القوائم المالية المجمع.

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

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

« ضرورة أن توفر كل هذه القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة السنة الحالية مع السنة السابقة »¹ ويمكن الإشارة إلى أن القوائم المالية المجمع 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 طبقاً لنص المادة 732 مكرر 4 من الأمر رقم 96-27 خروماً في 09 ربيع الثاني 1996 التي تشير أن الحسابات المدمجة تقوم «... بتقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية»².

وأهم مستعملي هذه القوائم المالية هم:³

- ✓ المستثمرون.
- ✓ المسيرين والهيئات الإدارية.
- ✓ المقرضون.
- ✓ إدارة الضرائب.
- ✓ شركاء آخرون.
- ✓ زبائن.
- ✓ موردين.
- ✓ إجراء وآخرون.

2/ محتوى القوائم المالية المجمع.

يخضع عرض وتقديم القوائم المالية إلى المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 01) غير أن هناك بعض البنود التي تخص مكونات القوائم المالية المجمع فقط وتتمثل في:

¹ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 07-11، المادة 29، العدد 74، الصادرة في 25/11/2007، ص 05.

² _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 96-27، المادة 732 مكرر 4، العدد 77، مرجع سابق، ص 7.

³ _ حكمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، رسالة ماجستير ، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة باتنة، الجزائر ، 2009، ص 184، غير منشورة.

* الميزانية المجمعة: فهي تصف 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

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

فلكي يكون هناك أساس سليم لإعداد هذه الميزانية، يجب على شركات المجموعة أن تتفق على أمور:

◀ تاريخ بداية ونهاية السنة المالية لكل شركة من هذه الشركات.

◀ تبويب الحسابات، ومدلوله كل حساب من هذه الحسابات، وتوحيد 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.

وبدون مثل هذا التوحيد 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 في ما يلي:²

_ **حقوق 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 تُعرض

حصص الأقلية في البيان الموحد للمركز المالي ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية، بشكل منفصل عن

صافي الأصول/حقوق الملكية للشركة المسيطرة.

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

_ **الاحتياطات المجمعة**: حسب المادة 08 من القرار 99-05 المؤرخ في 09/10/1999 المحدد لكيفيات

إعداد وتجميع حسابات المجمع:

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. نقلاً عن الموقع:

<http://www.ascajordan.org>، تاريخ الإطلاع: 04/04/2013، 14.50.

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

_ 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 حصّة المؤسسات المشاركة والمشاركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية وحصّة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية ». ²

_ جدول سيولة الخزينة: تتضمن هذه القائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والأنشطة التمويلية، ويمكن عرضه 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

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

« يضم ملحق الكشوف المالية المجمع المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم والمعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرها، طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات ». ⁴

المطلب الثاني: مراحل وخطوات إعداد القوائم المالية المدمجة.

إن مهمة إعداد القوائم المالية المدمجة تقع على عاتق محاسب الشركة القابضة الذي يقوم بتحضير عملية التجميع من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركات التابعة لها.

أولاً: مراحل إعداد القوائم المالية المدمجة.

تتمثل المراحل العامة المتعلقة بتجميع الحسابات في تلك الإجراءات التي يتوجب مراعاتها أثناء القيام بعملية التجميع باعتبارها أحد الركائز الأساسية التي تترجم منهجية التجميع المحاسبي.

¹ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 99-05، المادة 08، العدد 87، مرجع سابق، ص 13.

² _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 08-156، المادة 230 مكرر 2، العدد 19، الصادرة في 2008/07/26، ص 24.

³ _ محمد مطر: نظرية المحاسبة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2006، ص 262.

⁴ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 08-156، المادة 260 مكرر 1، العدد 19، مرجع سابق، ص 27.

وهذه الإجراءات يمكن تلخيصها في المراحل الأساسية التالية:

1/ مرحلة تجانس المعطيات: تعد مرحلة تجانس المعطيات أولى الخطوات التي ينبغي القيام بها، ويقصد بها إيجاد نوع من الترابط والتوافق للبيانات المالية باعتبار الترابط يعد من المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات وذلك لإعطاء صورة حقيقية وواضحة للحسابات المدمجة ولتسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية، فالشركات الداخلة في محيط التجميع يمكن أن تختلف من حيث شكلها القانوني، قطاع النشاط أو بلد الإقامة كل هذه العناصر يمكن أن يكون لها تأثير سواء كان مباشراً أو غير مباشر، على قواعد التقييم والتقديم المستعملة لإقامة الحسابات المدمجة.¹

فمن الضروري تجانس الحسابات التابعة للشركات المدمجة، ونعني بذلك تجانس أساليب وطرق التقييم والتقديم قبل مباشرة تجميع الحسابات.

2/ مرحلة إدماج القوائم المالية: هي ثاني مرحلة بعد مرحلة مطابقة البيانات ومجانستها، فبعد عملية مجانسة حسابات كل الشركات الداخلة في التجميع، نحصل على حسابات اجتماعية حسب نفس قواعد التقييم والتقديم، وبالتالي تصبح هناك إمكانية إدماج هذه الحسابات الاجتماعية المتجانسة في دفتر اليومية للمجمع.²

والهدف من هذه المرحلة دمج القوائم المالية للمؤسسات التابعة والمؤسسات المشتركة التي تقرر إدماجها ضمن القوائم المالية للشركة الأم.

فالشركات التابعة يتم إدماج حساباتها كليا (بنسبة 100%)، أما الشركات المشتركة فيكون إدماجها في حدود نسبة المساهمة.

إن التجانس يتم عن طريق معالجة الحسابات قبل الشروع في التجميع، وهدفه جعل الحسابات الفردية تتطابق مع قواعد التقييم المأخوذ بها داخل المجمع لإقامة الحسابات المدمجة.

3/ مرحلة الاستبعاد للعمليات الداخلة بين شركات المجمع: باعتبار أن الشركات المشكلة للمجمع هي شركات مستقلة عن بعضها البعض أي كل شركة تتمتع بشخصيتها المعنوية، معنى ذلك أن كل منها تعد ميزانيتها الختامية في كل دورة وتحدد نتيجة نشاطها خلال الدورة، لكن من أجل معرفة المركز المالي للمجمع ككل يتحتم انجاز وإعداد الميزانية الموحدة التي تتضمن نتيجة الدورة.³

ومن أجل إعداد هذه الميزانية الموحدة وتحديد نتيجة المجمع الحقيقية يجب استبعاد العمليات الداخلة بين مكونات المجمع وهذه العمليات تتمثل أساساً في:⁴

¹ _ منير سلامي: القوائم المالية المجمعة على ضوء المعايير الدولية ، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009-2010، ص158، غير منشورة.

² _ نفس المرجع، ص 158.

³ _ تومي ميلود: مرجع سابق، بدون صفحة.

⁴ _ نفس المرجع، بدون صفحة.

- العمليات التجارية بين مكونات المجمع وما يترتب عنها (ربح، خسارة)، إلى تاريخ إعداد الميزانية السلع المتداولة مازالت داخل المجمع.
- الأوراق التجارية إذا استخدمت بين مكونات المجمع فإنها تستبعد عند إعداد الميزانية الموحدة إذا ما توفرت الشروط التالية:

- ✓ حررت الكمبيالة بين شركتين تابعتين للمجمع.
- ✓ إلى تاريخ إعداد الميزانية لازالت سارية داخل المجمع.
- ✓ لم يحن بعد تاريخ استحقاقها ولم تظهر للغير ولم تخصم لدى البنك.

4/ مرحلة توزيع الأموال الخاصة واستبعاد الأسهم : تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل التهيئة لإقامة الحسابات المدمجة، وتعتبر قلب عملية التجميع، حيث يتم من خلالها تحديد رأس المال الذي تمتلكه الشركة القائمة بالتجميع باعتبارها تستحوذ على أغلبية سندات المساهمة للشركات الداخلة في محيط التجميع، وبالتالي يجب إظهار كل من فوائد الأقلية وفوائد الأغلبية من أجل توزيع رأس المال، وتهدف هذه العملية إلى توزيع الأموال الخاصة والنتيجة بين المجمع وحقوق الأقلية وفيها يتم:¹

- ✓ استبعاد سندات المساهمة والأموال الخاصة.
- ✓ تسجيل نصيب المجمع في الاحتياطات والنتيجة.
- ✓ تسجيل نصيب حقوق الأقلية في الأموال الخاصة.

ثانياً: خطوات إعداد القوائم المالية المدمجة.

- نظراً لأن الشركات المندمجة لم تزاوّل أي نشاط بتاريخ التملك فإن قائمة المركز المالي للمجموعة هي القائمة الوحيدة التي يمكن إعدادها بهذا التاريخ، ولإعداد هذه القائمة تتبع الخطوات التالية:²
- أن تقوم كل شركة من شركات المجموعة بإعداد قائمتها المستقلة (بأصولها ومطلوباتها) بتاريخ التملك.
 - تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم لهذه الغاية يطلق عليه ورقة عمل يتخذ الشكل التالي:

¹ _ منير سلامي: مرجع سابق، ص 164.

² _ خليل عواد أبو حشيش: مرجع سابق، ص ص 83-84.

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

المبالغ المجمعة	التسويات		شركة التابعة	شركة القابضة	البيان
	الدائن	المدين			
					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.

أما استبعاد الحسابات المتقابلة فتسجل في أوراق عمل خارج دفاتر الشركة القابضة.

➤ تسوية وإظهار الفروق بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة بحيث تظهر

تلك الأصول والالتزامات في القوائم المالية الموحدة بقيمها العادلة، إذا وجد اختلاف بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة ووجود شهرة موجبة أو سالبة فلا بد من إظهار الفروق في عمود التسويات في ورقة العمل، أي 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

¹ _ خليل عواد أبو حشيش: مرجع سابق، ص 84.

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 لا بد من إظهار حقوق الأقلية.

➤ 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.

ثالثاً: مميزات القوائم المالية الموحدة.

إن القوائم المالية الموحدة تقيس نتائج أعمال المجموعة وتبين مركزها المالي وهي بذلك تقدم معلومات ذات فائدة لمساهمي الشركة القابضة والمستثمرين المحتملين إلا أنه يعترى المعلومات التي توفرها تلك القوائم بعض القصور منها:¹

✓ إن تجميع المطلوبات في قائمة المركز المالي الموحدة قد يخفي بعض الحقوق القانونية التي على بعض الأصول.

✓ إذا كانت إحدى الشركات التابعة شركة أجنبية فإن تجميع أصولها ومطلوبتها على أساس أسعار صرف معينة تعتبر مضللة إذا ما تغيرت تلك الأسعار بالنقص أو بالزيادة بعد ذلك.

✓ إذا كانت بعض الشركات التابعة شركات أجنبية وتفرض الدولة قيود على حرية التصرف في أصول تلك الشركات فإن القوائم المالية الموحدة تكون في هذه الحالة مضللة.

✓ تزداد مصداقية القوائم المالية الموحدة إذا كانت تعود لشركات تعمل في قطاعات اقتصادية متشابهة وتقل تلك المصداقية إذا كانت تعود لشركات تعمل في قطاعات مختلفة.

✓ في ظل القوائم المالية الموحدة يمكن إخفاء الخسائر المحققة في بعض الشركات وذلك عن طريق تعويضها بأرباح شركات أخرى ومن ثم فإن الوضع المالي الضعيف لشركة ما يمكن إخفائه عن طريق دمج حسابات هذه الشركة مع شركة أخرى ذات مركز مالي قوي.

المطلب الثالث: نطاق استخدام القوائم المالية المجمعة.

في الجزائر تم توضيح مختلف الشركات المعنية بإعداد القوائم المالية المجمعة والشركات المعفية من إعدادها حسب النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى الشركات المدرجة والمستبعدة من القوائم المالية المجمعة مع بيان لحالات عدم استبعاد الشركات من القوائم المالية المجمعة.

¹ _ خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 128.

أولاً: 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 مكرر 2 قانون 08-156 والتي تنص على ما يلي:

« كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات يعدّ وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات ». ¹

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

« يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على اجملموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته ». ²

إن القانون التجاري الجزائري يحدد الشركات المعنية بإعداد القوائم المالية المدمجة في المادة 732 مكرر 3، قانون 96-27 كما يلي:

« تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنياً للدخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها ». ³

المادة 732 مكرر 4 من القانون 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 كمايلي: « يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة. وتخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية. تحدد كفيات تطبيق هذه المادة، عند الاقتضاء، عن طريق التنظيم ». ⁴

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

ثانياً: الشركات الأم المعفاة من إعداد القوائم المالية المجمعة.

لقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (27) في الحالات التي تعفى فيها الشركة القابضة من إعداد القوائم المالية المدمجة (ويجوز لها إعدادها إذا رغبت)، وذلك في الحالات التالية: ⁵

✓ إذا قامت الشركة الأم النهائية أو الوسيطة بإعداد بيانات مالية موحدة تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومتاحة للاستخدام العام.

¹ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 08-156، المادة 132 مكرر 2، العدد 19، مرجع سابق، ص 15.

² _ نفس المرجع، المادة 132 مكرر 3، ص 16.

³ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 96-27، المادة 732 مكرر 3، العدد 77، مرجع سابق، ص 7.

⁴ _ نفس المرجع، المادة 732 مكرر 4، ص 7.

⁵ _ الإتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 184.

- ✓ إذا كانت الشركة الأم (القابضة) مملوكة بالكامل لشركة أخرى وكانت تلك القوائم غير مطلوبة من الشركة المالكة لها، وكان يمكن تلبية احتياجات المستخدمين الآخرين للقوائم المالية عن طريق القوائم المالية المدمجة للشركة المالكة لها، أو إذا كانت الشركة مملوكة بشكل شبه كامل.
- ✓ في حالة عدم تداول أدوات الديون أو أسهم حقوق الملكية للشركة الأم في بورصة الأوراق المالية المحلية أو الأجنبية.
- ✓ لم تقم المنشأة المسيطرة بإيداع، وليست قيد عملية إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو أي مؤسسة تنظيمية أخرى.

وينص 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 مهيم من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحياسة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90% من حقوق التصويت»¹.

ثالثا: الشركات المدرجة في القوائم المالية المجمعة.

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (27) الفقرة 12: « تتضمن البيانات المالية المجمعة توحيدا لكافة الشركات التي تسيطر عليها الشركة الأم (القابضة) باستثناء تلك الشركات التابعة التي يتم استبعادها. ولذلك يجب على الشركة القابضة التي تصدر قوائم مالية مجمعة إدماج كافة الشركات التي تسيطر عليها في هذه القوائم.

وتشمل هذه الشركات التابعة سواء محلية أو أجنبية وكذا الشركات الأخرى التي لا تعتبر شركة تابعة ولكنها خاضعة لسيطرة الشركة القابضة.

ويتم تضمين نتائج أعمال الشركة التابعة بالبيانات المالية المجمعة ابتداء من تاريخ الحياسة، وهو نفس التاريخ الذي تنتقل فيه السيطرة فعلا إلى المشتري»².

رابعا: 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:³

¹ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 08-156، المادة 132 مكرر 4، العدد 19، مرجع سابق، ص 16.

² _ المعيار المحاسبي الدولي (27)، الفقرة 12، نقلا عن الموقع: <http://lmd-batna.hooxs.com/t1741-topic>، تاريخ الإطلاع: 2013/04/24، 16:12.

³ _ نفس المرجع، الفقرة (13).

✓ إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة، بسبب أن شراء الشركة التابعة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل لقریب.

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

✓ عندما تصبح سيطرة الشركة القابضة على التابعة غير ممكنة نتيجة انخفاض نسبة ملكية القابضة لأسهم التابعة أو عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة جهات أخرى مثل الدولة (حالة التصفية).¹

✓ « تكون المعلومات الضرورية لإعداد الحسابات المدمجة غير متوفرة أو يقتضي الحصول عليها مصاريف باهظة أو تكون في آجال لا تتوافق مع تاريخ الإقفال ». ²

والنظام 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

خامساً: حالات عدم استبعاد الشركات من القوائم المالية المجمعّة.

مبدئياً يتم إدراج كل الشركات التي تكون إما تحت مراقبة مطلقة أو مراقبة مشتركة أو تحت تأثير ملحوظ ضمن القوائم المالية المجمعّة، وفي ما يلي أهم حالات عدم استبعاد الشركات من القوائم المالية المجمعّة: ⁴

◀ ينبغي عدم استثناء الشركة التابعة التي تم استثناءها 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 الأجل 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 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 _ محمد أبو نصار، جمعة حميدات: مرجع سابق، ص 429.

² _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 99-05، المادة 04، العدد 87، مرجع سابق، ص 12.

³ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 08-156، المادة 132 مكرر 6، العدد 19، مرجع سابق، ص 16.

⁴ _ المعيار المحاسبي الدولي (27)، مرجع سابق، الفقرة (14).

المبحث الثالث: التجميع المحاسبي للقوائم المالية المجمعَة.

عملية التجميع المحاسبي تقوم على مجموعة من القواعد والإجراءات الأساسية الخاصة بها، حيث أنه بواسطة هذه التقنية يمكن لهذه المؤسسات الحصول على القوائم المالية المجمعَة.

المطلب الأول: ماهية التجميع المحاسبي.

تقنية تجميع الحسابات تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج مجمع الشركات ويكون ذلك في قوائم مالية مجمعَة تعد لذات الغرض مما يسهل من عملية التسيير داخل المجمع.

أولاً: مفهوم التجميع المحاسبي.

التجميع المحاسبي يعد وسيلة للإفصاح المالي والمحاسبي، فهو بذلك أداة للمعلومات الخارجية، ومن خلالها نعرف تقنية التجميع المحاسبي على أنها:

تعريف 1: « التجميع المحاسبي له هدف القيام بعملية توضيح ووصف للوضعية ولعمليات مجمع الشركات بغرض إعطاء معلومات يشترط فيها أن تكون ذات معنى، ويجب أن تتجاوز الإطار المحدود للشركة كوحدة قانونية مستقلة بل تكون للمجمع ككل ». ¹

تعريف 2: « التجميع المحاسبي هو عملية تتمثل في إحلال مبالغ سندات المساهمة المعبر عنها في ميزانية المؤسسة المدمجة بما يمثلها من نصيبها في رأس مال ونتيجة الدورة في المؤسسة التابعة ». ²

تعريف 3: « التجميع المحاسبي يقصد به تجميع الحسابات السنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها اقتصاداً ومالياً، وذلك بهدف إعطاء الصورة الصادقة والكاملة للوضعية المالية للمجمع ». ³

فتجميع الحسابات تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية، تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج مجمع الشركات المتكون من الشركة الأم والشركات التابعة لها، ويكون ذلك في قوائم مالية مجمعَة تعد لذات الغرض مما يسهل من عملية التسيير داخل المجمع.

ثانياً: أهداف التجميع المحاسبي.

تنص المادة 132 مكرر 1 من القرار 08-156 المؤرخ في 26/07/2008 على ما يلي:

« يهدف التجميع المحاسبي إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموع الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد ». ⁴

¹ _ أحمد مقدمي: مرجع سابق، ص 36.

² _ منير سلامي: مرجع سابق، ص 84.

³ _ Tayeb Zitouni , *Comptabilité des sociétés*, édition Berti, Alger 2003, p 61.

⁴ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 08-156، المادة 132 مكرر 1، العدد 19، مرجع سابق، ص 15.

وعلى الرغم من أهمية تقنية التجميع لإعداد القوائم المالية الموحدة فإنه يجوز للشركة القابضة عدم إعداد القوائم المالية الموحدة والاستغناء عن تقنية التجميع المحاسبي أصلاً رغم تملكها لأكثر من 50% من صافي أصول الشركة التابعة وذلك في الحالات التالية:¹

➤ إذا كانت سيطرت الشركة القابضة على التابعة مؤقتة، فمثلاً قد تملك الشركة القابضة لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة من أجل بيعها عند ارتفاع السهم خلال مدة لا تتجاوز 12 شهراً ففي مثل هذه الحالة تعتبر السيطرة مؤقتة ولا يطلب من القابضة إعداد القوائم المالية الموحدة وبالتالي باستطاعتها الاستغناء عن تقنية التجميع المحاسبي.

➤ إذا أصبحت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة غير ممكنة نتيجة انخفاض نسبة ملكية الشركة القابضة لأسهم التابعة لأقل من النصف أو عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة الدولة كما في حالة التصفية.

إن تقنية التجميع المحاسبي لإعداد القوائم المالية المجمعة ليست ذات أهمية لمدرء الشركات التابعة أو لدائني هذه الشركات أو حتى لأقلية المساهمين في الشركات التابعة، فهذه الفئات الثلاثة تهتم بالمعلومة التي توفرها القوائم المالية الخاصة بالشركات التابعة.

ثالثاً: أهمية التجميع المحاسبي.

تهتم تقنية التجميع عند إعداد القوائم المالية المجمعة بما يلي:²

- ◀ إظهار الحالة المالية ونتائج المجمع المتكونة من الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها، كأنها شركة واحدة.
- ◀ الاعتماد كلياً على المعطيات المحاسبية للمؤسسات الداخلة في محيط التجميع.
- ◀ تحدد نوع المعلومات المستخدمة والخطوات اللازمة للحصول عليها.
- ◀ والتي يمكن أن تختلف من حيث النشاط الممارس أو بلد الإقامة، وهذا ما يكون له تأثير، سواء كان مباشراً أو غير مباشر على قواعد التقييم والتقديم المستعملة.
- ◀ يمكن أن تتم على مستوى المؤسسة الأم كما يمكن أن تشترك فيها كل المؤسسات التابعة المعنية بالتجميع، حيث ترتبط عملية التجميع المحاسبي ارتباطاً وثيقاً بقواعد التنظيم المحاسبي المطبقة في المجمع.

¹ _ خليل عواد أبو حشيش: مرجع سابق، ص 82.

² _ نقلاً عن الموقع: <http://fr.scribd.com/doc/49791116/Pratique-de-La-Consolidation>، تاريخ الإطلاع 2013/04/30،

المطلب الثاني: 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.

أولاً: التعريف والعرض.

القوائم المالية المدمجة (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 للمجموعة ككل وكذلك تفاصيل هيكل الملكية.¹

ثانياً: القواعد الأساسية للتجميع المحاسبي.

يجب إتباع القواعد المحاسبية السليمة عند إعداد القوائم المالية المدمجة وعلى الأخص:²

* إعداد القوائم المالية المدمجة باستخدام سياسات 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 غالباً ما يتم عمل تسويات للبيانات المالية لتلك الشركة لأغراض إعداد البيانات المالية المدمجة، لكي 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 غالباً ولأغراض إعداد البيانات المدمجة بإعداد بياناتها بحيث تغطي نفس الفترة التي تغطيها بيانات القابضة، ويمكن استخدام البيانات المالية رغم اختلاف تواريخها.

* تثبت أصول وخصوم الشركة التابعة في القوائم المالية المدمجة وفقاً لقيمتها الدفترية في تاريخ اقتنائها.

ثالثاً: إجراءات التجميع المحاسبي.

عند إعداد القوائم المالية المدمجة يجب القيام بالإجراءات التالية:³

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 _ شوقي طارق: أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص 106، غير منشورة.

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

رابعاً: الإفصاح.

يجب الإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن الموضوعات التالية:¹

- أسس التجميع ضمن السياسات المحاسبية المتبعة.
- الشركات الداخلة في القوائم المالية المجمعّة مع إيضاح اسم الشركة وطبيعة نشاطها ونسبة مساهمة الشركة القابضة فيها وحصة الشركة القابضة في التصويت إذا اختلفت عن نسبة مساهمتها.
- تحليل للاحتياطيات والأرباح المرحلة والمتعلقة بكل من الشركة القابضة والشركات الداخلة في القوائم المالية المجمعّة.
- قيم البنود الهامة التي تحتويها الميزانية المجمعّة وحساب الأرباح والخسائر المجمع.
- في حالة إتباع إحدى الشركات التابعة لسياسات محاسبية مختلفة عن السياسات المحاسبية التي تتبعها شركات المجموعة مع عدم إمكانية التوحيد، يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المختلفة وتأثيرها على القوائم المالية المجمعّة 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 106-107.

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

خامسا: 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 ذات مراقب أو مراقبي حسابات الشركة القابضة (الأم).¹

المطلب الثالث: طرق وأنواع عمليات التجميع المحاسبي.

إن عملية تجميع المعطيات تتم على مستوى الشركة القابضة (الأم) كما يمكن أن تشترك فيها كل المؤسسات التابعة المعنية بالتجميع.

أولا: الطرق العملية للتجميع المحاسبي.

توجد ثلاثة طرق أساسية للتجميع حيث يتحدد اختيار طريقة التجميع المطبقة في أي مجمع على أساس تبعية كل شركة للشركة القابضة (الأم).

1/ طريقة الإدماج الكلي: تدمج الشركات التابعة في الحسابات المجمعة للشركة القابضة (الأم) حسب طريقة الإدماج الكلي ونشير إلى أن المشرع الجزائري أخذ بهذه الطريقة لإعداد البيانات المالية المجمعة.

حسب المادة 132 مكرر 7 من القرار 08-156 المؤرخ في 26/07/2008:

« تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعا لطريقة التكامل الشامل ».²

تتعلق هذه الطريقة بجميع عناصر الأصول والخصوم وكذا الإيرادات والنفقات للشركات التابعة، فهي طريقة شاملة وهذا لمعرفة درجة الأهمية الحقيقية لكل عنصر من عناصر حسابات النتائج والميزانية لشركات المجمع.³

* **مبدأ طريقة الإدماج الكلي:** تعتمد طريقة الإدماج الكلي على: « الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة محل حسابات الميزانية ونتائج الشركات المدمجة المعنية لإعداد ميزانية واحدة وجدول حسابات نتائج واحد ».⁴

¹ _ محمد الفيومي محمد، فواد السيد المليجي: مرجع سابق، ص 107.

² _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 08-156، المادة 132 مكرر 7، العدد 19، مرجع سابق، ص 16.

³ _ Farid Makhlouf : **Comptabilité des sociétés selon le nouveau SCF**, Edition pages bleues, Alger, 2011, p252.

⁴ _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 99-05، المادة 02، العدد 87، مرجع سابق، ص 11.

2/ طريقة الإدماج النسبي: هذه الطريقة تطبق حيث الشركة القابضة (الأم) تملك حقوق على شركة تابعة وأيضا هذه الأخيرة مراقبة من طرف شركة أم، في هذه الحالة نعتبر المراقبة مشتركة، فعناصر أصول وديون الشركة التابعة تظهر في حدود حقوق الشركة الأم، وأما فيما يخص الحصة التي هي خارج المجمع فإنها لا تظهر.¹

* مبدأ طريقة الإدماج النسبي: مبدأ طريقة الإدماج النسبي لا يختلف كثيرا عن مبدأ الإدماج الكلي إلا في بعض النقاط التي تخص فوائد الأقلية والتي يتم إقصائها تماما، فحسب القانون التجاري الجزائري تعتمد طريقة الإدماج النسبي وفقا لنسبة المساهمة المحصل عليها على:²

« إحلال حسابات سندات المساهمة للشركة القابضة محل حسابات الميزانية والنتائج للشركات المدمجة لإعداد ميزانية واحدة وجدول حسابات نتائج واحد ».

3/ طريقة الإدماج بالوضع في التكافؤ: هذه الطريقة تطبق عندما تمارس شركة تأثيرا ملحوظا وبارزا على السياسة المالية وتسيير شركة أخرى، حيث تصبح الشركة الأولى الشركة القابضة (الأم)، والثانية الشركة التابعة لها.³

* مبدأ طريقة الإدماج بالوضع في التكافؤ: تعتمد هذه الطريقة على استبدال القيمة المحاسبية لأسهم الشركة التابعة المملوكة من طرف الشركة القابضة (الأم)، بما يقابلها في حصة رأس المال الشركة التابعة.⁴ إن اختيار طريقة التجميع المحاسبي التي يتم تطبيقها على القوائم المالية المجمعة في مجمع الشركات، تعتمد على نوع تأثير الشركة القابضة (الأم) على الشركات التابعة لها والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2): ارتباط طريقة التجميع المحاسبي بنوع التأثير.

نوع التأثير	طريقة التجميع المحاسبي
الإدماج الكلي.	الرقابة المطلقة.
الإدماج النسبي.	الرقابة المشتركة.
الإدماج بالوضع في التكافؤ.	التأثير الملحوظ.

Source : Patrick Mykita, Chchérif-jacques Allali, Comptabilité des sociétés, Edition Berti, Alger, 2010, p131.

¹ _ Farid Makhlof, Op. Cit, p 261.

² _ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 99-05، المادة 02، العدد 87، مرجع سابق، ص12.

³ _ Farid Makhlof, Op. Cit, p 261.

⁴ _ نقلا عن الموقع: <http://fr.scribd.com/doc/50940377/12823019-methodes-Et-Techniques-de-Consolidation> تاريخ الاطلاع: 2013/04/25، 21.14.

ثانيا: أنواع عملية التجميع المحاسبي.

يوجد نوعين أساسيين من التجميع المحاسبي وذلك حسب نوع المساهمات حيث تتمثل في:

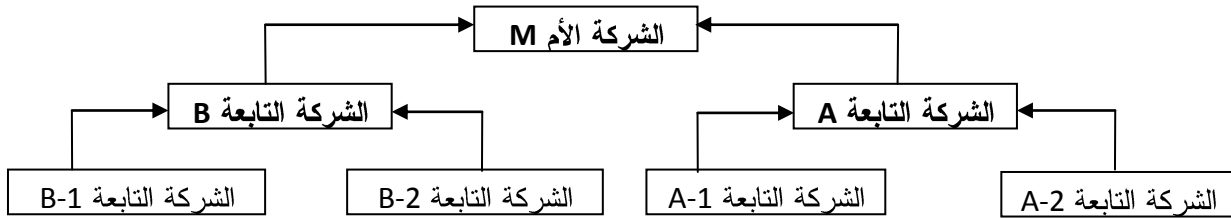
1/ التجميع المباشر: تقنية التجميع المباشرة تتمثل في قيام الشركة الأم بالتجميع المباشر لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع، مهما كان شكل الارتباط السائد بين هذه الشركات سواء كان ارتباط مباشر أو غير مباشر، وترتكز طريقة التجميع المباشر على عملية تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم في عملية واحدة، وهذا من 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.¹

إن التطبيق العملي لطريقة التجميع المباشر يتحقق بإتباع ما يلي:²

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

الشكل التالي يوضح عملية التجميع المحاسبي المباشر:

الشكل رقم (6): تقنية التجميع المباشر.



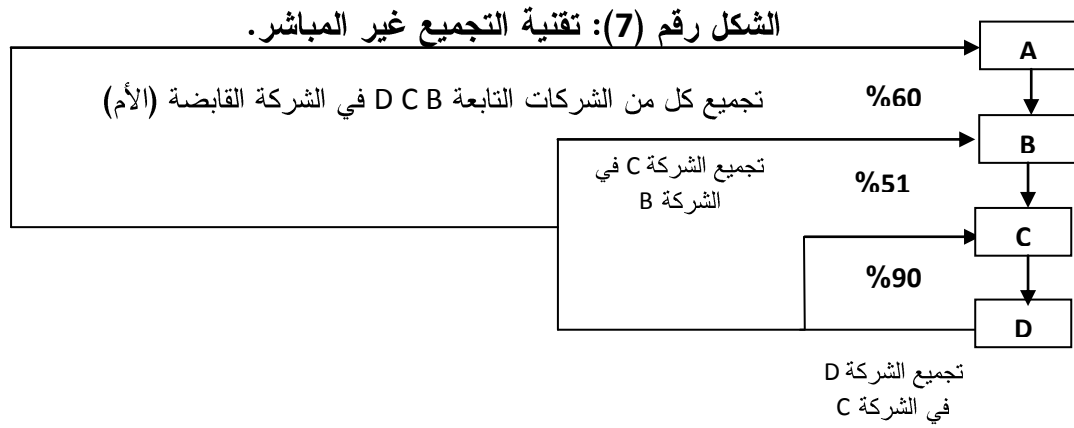
المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على أحمد مقدمي: النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات، دراسة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، غير منشورة.

2/ التجميع غير المباشر: تتمثل هذه التقنية في دمج مجموعات صغيرة في مجموعات 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 وفي شكل مجمع صغير كل الشركات الفرعية التي تراقبها بصفة مباشرة، ثم توحد تلك القوائم ضمن قوائم الشركة القابضة الأعلى ثم ترفع بالتدريج إلى الشركة الأم، هذه التقنية المتعلقة بالتجميع يمكن وصفها بالمتداخلة.³ والشكل التالي يوضح عملية التجميع المحاسبي غير المباشر:

¹ _ أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 41.

² _ منير سلامي، مرجع سابق، ص 152.

³ _ أحمد مقدمي، مرجع سابق، ص 41.



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على أحمد مقدمي، مرجع سابق.

ومنه فالتجميع غير المباشر يتم عن طريق تجميع حسابات الشركة الموجودة في أسفل الهيكل التنظيمي للمجمع في حسابات الشركة التي تكون أعلى وصولاً إلى أعلى الهيكل التنظيمي للمجمع بحيث يتم تجميع الحسابات لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع مع حسابات الشركة الأم، ولكن في المقابل التجميع المباشر هو الأكثر انتشاراً خاصة في المجمعات التي تتكون من شبكة متعددة من المساهمات.¹

ثالثاً: تجميع المعطيات المحاسبية.

يتم استخدام في عملية التجميع المحاسبية والتي تحدد المعطيات المحاسبية المستخدمة ومحتوى الخطوات للحصول عليها ما يلي:²

1/ **التجميع بالأرصدة:** في هذه الطريقة يتم استعمال معطيات الميزانية أو الحسابات الفردية لكل شركة من شركات المجمع لنهاية الدورة (ميزانية وحسابات النتائج)، حيث يتم جمعها ثم إخضاعها لعدة تعديلات (ترتيب، معالجة واستبعاد)، وهذا مع الأخذ بعين الاعتبار لعناصر الدورات السابقة، والخطوات المتبعة هي:

- ✓ جمع قيم الأصول والخصوم، التكاليف والإيرادات (للشركات المجموعة بالتكامل).
- ✓ تسجيل عمليات التجميع (الترتيب، المعالجة والاستبعاد) مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر الدورة والدورات السابقة.
- ✓ تقديم الحسابات المجمعة.
- ✓ مركزية العمليات.

2/ **التجميع بالتدفقات:** هذه الطريقة مستوحاة من مبادئ المحاسبة العامة التي تفترض أن إقفال الحسابات يكون في نهاية الدورة، والاستئناف من جديد يكون في بداية الدورة الموالية، وتسجيل العمليات المحاسبية هو بشكل يومي. والخطوات المتبعة هي كالتالي:

¹ إعداد الطالب بالاعتماد على محاضرات تومي ميلود: مقياس محاسبة الشركات القابضة وتجميع الحسابات، السنة الثانية ماستر تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، السداسي الأول 2013/ 2012، بدون صفحة.

² أحمد مقدمي: مرجع سابق، ص 40.

- ✓ تسجيل التدفقات لقيم) الأصول، الخصوم، التكاليف والإيرادات (مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر الدورة في النتيجة، وكذا عناصر الشركات المجمعة بتعديل السندات.
- ✓ مركزية العمليات.
- ✓ تقديم الحسابات المجمعة.

رابعاً: المعالجة المحاسبية في مجمع الشركات.

جاء النظام المحاسبي المالي في موضوع شركات المجمع والشركات التابعة بفكرة واضحة حيث خصص لها مجموعة من الحسابات منها: (ح/ 17_ح/ 18_ح/ 26_ح/ 451)، وهذه الحسابات تكون بشكل عام مدينة في حالة الزيادة ودائنة في حالة النقصان، فإذا أخذنا مثلاً أن هناك سلعا أو تثبيتا (أصول) من شركة إلى أخرى (داخل المجمع) في هذه الحالة نستخدم الحساب 18 في محاسبة الشركتين كما يلي: ¹

_ المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركة المشتريّة:

المبلغ دائن ****	المبلغ مدين ****	تاريخ حساب الأصل المعني. حسابات الارتباط في شكل مساهمة. شراء أصل من شركة داخل المجمع	ح/ 18	ح/ 2 أو ح/ 3 أو ح/ 4
------------------------	------------------------	---	-------	----------------------

_ المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركة البائعة:

المبلغ دائن ****	المبلغ مدين ****	تاريخ حسابات الارتباط في شكل مساهمة. حساب الأصل المعني. بيع أصل لشركة داخل المجمع	ح/ 18	ح/ 2 أو ح/ 3 أو ح/ 4
------------------------	------------------------	--	-------	----------------------

فإذا افترضنا مثلاً أنه تم تحويل استثمار بين شركة وشركة أخرى داخل المجمع فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار حساب الأصل وكل الحسابات المرتبطة به (الاهتلاكات) هذا بالنسبة للشركة البائعة، أما بالنسبة للشركة المشتريّة تستلم الاستثمار كأنه أصل جديد في محاسبة الشركتين كما يلي: ²

_ المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركة المشتريّة:

المبلغ دائن	المبلغ مدين	تاريخ		
----------------	----------------	-------	--	--

¹ _ تومي ميلود: مرجع سابق، بدون صفحة.

² _ نفس المرجع، بدون صفحة.

****	****	حساب الأصل المعني.	ح/2
****	****	حسابات الارتباط في شكل مساهمة. شراء أصل من شركة داخل المجمع	ح/18

_ المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركة البائعة:

المبلغ دائن	المبلغ مدين **** ****	تاريخ		
		حسابات الارتباط في شكل مساهمة.	ح/18	
		اهتلاك التثبيتات.	ح/28	
****	****	حساب الأصل المعني. بيع أصل لشركة داخل المجمع	ح/2	

أما إذا كان التحويل لسلع ومنتجات فيكون التسجيل المحاسبي كمايلي:¹

المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركة المشتريّة:

المبلغ دائن	المبلغ مدين ****	تاريخ		
****	****	المشتريات المخزنة.	ح/38	
****	****	حسابات الارتباط في شكل مساهمة.	ح/18	
		//		
****	****	المخزونات من البضائع المشتريات المخزنة.	ح/38	ح/30
****	****	شراء مخزون من شركة داخل المجمع		

_ المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركة البائعة:

المبلغ دائن	المبلغ مدين ****	تاريخ		
****	****	حسابات الارتباط في شكل مساهمة. المبيعات من البضائع والمنتجات والخدمات.	ح/70	ح/18
****	****	بيع مخزون لشركة داخل المجمع		

ملاحظة: هذه الحالات تستخدم إذا ما توفرت شروطها وفي الحالة العامة فإن الشركة القابضة والشركات التابعة هي شركات مستقلة قانونيا عن بعضها وبالتالي فإن عمليات البيع أو الشراء معاملات تجارية عادية.

¹ _ تومي ميلود: مرجع سابق، بدون صفحة.

خلاصة الفصل

إن مجمع الشركات 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 (القابضة)، 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.

وعليه تسعى الحسابات المجمعة إلى ترجمة الوحدة الاقتصادية التي يمتاز بها المجمع، وهذا راجع لكون الحسابات المجمعة تقوم بإقصاء كل العمليات المتبادلة ما بين شركات المجمع في حالة بقاء السلع المتداولة داخل المجمع، مما يضيف عليه صورة صادقة أمام المتعاملين الداخليين والخارجيين، ولتحقيق هذا الهدف يتم تنظيم هذه العملية بما يناسب كيفية تكوين المجمع، إما تكوين مصلحة تجميع على مستوى كل شركة مكونة للمجمع أو إنشاء مصلحة واحدة على مستوى شركة الأم وهي المتكفلة الوحيدة بالتجميع المحاسبي.

تمهيد:

إن المجمع بطبيعته يتبع النهج المنطقي للتطور ويقام على اندماج الشركات الاقتصادية لأنه بذلك يخلق قيمة إضافية تساعد على البقاء والاستمرار والمنافسة في السوق.

وفي الجزائر فإن فكرة المجمع وتطورها حديثة، في بداية التسعينيات سعت الجزائر إلى الاهتمام بنشاط المجمع وتشجيعها رغبة منها في تطوير اقتصادها، مما أدى بها إلى تغيير نظام تسييرها، من أجل مواجهة المنافسة وضمان الاستمرار، ومع مرور الوقت أخذ نشاط المجمع في الجزائر يتسع تماشياً مع التطورات الاقتصادية الراهنة، وما يلزم ذلك من بلوغ التوحيد والتوافق المحاسبي، الشيء الذي يسهل قراءة البيانات المالية حيث تتلخص بدورها من خلال القوائم المالية المجمع، والتي تعتبر وسيلة الإدارة في الاتصال مع العالم الخارجي، لذلك فإن مختلف المجمع تسعى إلى محاولة جعل قوائمها المالية في متناول مختلف مستخدميها.

وفي هذا الفصل المتمثل في الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية أجريّت بمجمع "ظهاوي"، ومحتوى الدراسة سيعالج تعريف و نطاق عمل المجمع والمعالجة المحاسبية و الخطوات العملية لإجراءات التجميع بالإضافة إلى معالجة العمليات الداخلية وعرض القوائم المالية المجمع "ظهاوي".

المبحث الأول: عموميات حول مجمع "طهراوي".

على الصعيد الوطني نجد أن مجمع "طهراوي" من أهم المجمعات لأنه يتبع النهج المنطقي للتطور ويفضل دائما اندماج الشركات الاقتصادية بحيث يخلق قيمة مضافة مهمة جدا.

المطلب الأول: التعريف بالمجمع محل الدراسة.

يعتبر مجمع "طهراوي" مجموعة من الشركات التي تنشط في مجالات متنوعة، بحيث يتم تسييرها تحت إدارة واحدة.

أولا: نشأة مجمع "طهراوي".

سنة 1974 أسس (الحاج علي طهراوي) مؤسسة البناء وأشغال الري ببسكرة والتي زاولت نشاطها بتسيير مؤسسها إلى غاية 1994 حيث تم خلق مؤسسة طهراوي للتجارة العامة والتي صنفت كشركة تابعة للشركة القابضة (الأم) مؤسسة البناء وأشغال الري وذلك لأن مالكها نفس الشخص وبالتالي بدأ "طهراوي" نشاطه كمجمع يحتوي على شركتين مستقلتين.

سنة 2003 أسس أبناء (الحاج علي طهراوي) مؤسسة الأشغال العمومية حيث تم ضمها إلى المجمع كشركة تابعة إلى غاية وفاة المالك مدير الشركة القابضة (الأم) ورئيس مجلس الإدارة لمجمع "طهراوي" سنة 2005، فأصبحت مؤسسة طهراوي للتجارة العامة الشركة القابضة (الأم) ومؤسسة الأشغال العمومية شركة تابعة لها، التي هي تحت إدارة أبناء (الحاج علي طهراوي).

وفي ماي 2009 أسس أبناء (الحاج علي طهراوي) مصنع المياه المعدنية بمنبع الغزلان حيث تم ضمه إلى مجمع "طهراوي" كشركة تابعة للشركة القابضة (الأم) مؤسسة طهراوي للتجارة العامة.

ثانيا: تقديم الشركات التابعة لمجمع "طهراوي".

1/ الشركة القابضة (الأم) مؤسسة طهراوي للتجارة العامة:

هي شركة قائمة بذاتها مختصة في التجارة (بيع) المعدات الفلاحية الإيطالية ك: المضخات الغاطسة، مضخات السطح، المولدات، والمضخات الخاصة بملحقاتها، تقع على مستوى ولاية بسكرة، عدد العمال فيها 250 عامل، رأس المال الاجتماعي للشركة 81 000 000 دج، تم اختيار الماركة الإيطالية SAER- ellettropompe العالمية والتي بدورها أعطت الاعتماد ورخصة المتاجرة في منتجاتها لشركة (طهراوي للتجارة العامة) على مستوى الجزائر، ونسبة السيطرة على الشركات التابعة لها المتمثلة في مصنع المياه المعدنية وشركة الأشغال العمومية والري هي 100%.

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

2/ الشركات التابعة في مجمع "ظهاوي".

1_2/ مصنع المياه المعدنية بمنبع الغزلان: هي وحدة إنتاج وتعبئة المياه المعدنية رأسمالها

الاجتماعي 20 000 000 دج عدد عمالها 80 عامل، تتمتع بوسائل النقل الخاصة بها، يقع هذا المصنع في البلدية التي يحمل اسمها منبع الغزلان على بعد 35 كلم عن بسكرة، التحاليل الفيزيائية والكيميائية أجريت في مختبرات متخصصة أظهرت أن مصدر هذه المياه المعدنية والصفات التي تتميز بها صالحة للاستهلاك.

2_2/ شركة الأشغال العمومية والري "ظهاوي": هذه الشركة تهتم بالأشغال العمومية وأشغال الري المختلفة، رأسمالها الاجتماعي 35 000 000 دج، عدد العمال 280 عامل، وتخطط الشركة للشروع في تنفيذ أشغال كبرى لمحطات تنقية المياه، محطات تحلية المياه والإنشاءات الهندسية كالجسور.

المطلب الثاني: نطاق عمل مجمع "ظهاوي".

ينشط مجمع "ظهاوي" في مجالات مختلفة متكاملة على مستوى الوطن حيث كل شركة مكونة للمجمع لها شخصيتها المعنوية المستقلة.

أولاً: نشاط الشركة القابضة (الأم) شركة ظهاوي للتجارة العامة:

يتمثل نشاطها في بيع المواد الفلاحية، لديها مخزن رئيسي على مستوى ولاية بسكرة بالإضافة إلى (06) ستة نقاط بيع موزعة في: بسكرة (وسط المدينة)، الجزائر العاصمة، وهران، عنابة، تبسة، ورقلة، ومن أجل توفير خدمة ما بعد البيع للزبائن، الشركة تعرض قطع الغيار الأصلية الضرورية لصيانة المعدات. وقامت الشركة في ولاية بسكرة أيضاً، بتخصيص ورشات تصليح وصيانة بكامل المعدات والأدوات التقنية الأساسية، وهذه المواد المستوردة متمثلة في:

← **ELECTROPOMPES IMMERGEES**: سلسلة بأقطار متنوعة، ومواد صنع مختلفة:

البرونز، الفولاذ المقاوم للصدأ...

← **ELECTROPOMPES CENTRIFUGES**: مضخات بقوة ضغط متنوعة وبمواد صنع

مختلفة، (عمودية وأفقية).

← **ELECTROPOMPES SUBMERSIBLES, AERATEURS ET**

AGITATEURS ABS: سلسلة كاملة من معدات ضخ ومعالجة مياه الصرف الصحي.

← **POMPES ET STATIONS DE DOSAGE DOSEURO**: مضخات مختلفة التطبيق حسب

الاحتياج.

← **ELECTROPOMPES DE SERVITUDE**: مضخات المياه (الساخن والبارد)، المضخات

الخاصة بصهرج (المياه، المحروقات)، مضخات التفريغ.

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

← **CENERATEURS DE COURANT**: مولدات كهربائية بقوة تتراوح (2 كيلو فولط أمبير - 100 كيلو فولط أمبير).

← **:CABLES, PIECES ELECTRIQUES ET ARMOIRES DE COMMANDE**
خزائن التحكم، أسلاك كهربائية.

← **.STATIONS DE SURPRESSION ET ANTI-INCENDIE**

← **.MOTOPOMPES**

← **.PIECES SPECIALES HYDRAULIQUES**

← **OBTURATEURS**: خاصة بأعمال شبكات الري، بأقطار مختلفة.

ثانيا: نشاط الشركات التابعة لمجمع "طهراوي".

1/ نشاط مصنع المياه المعدنية بمنبع الغزلان: هو مصنع يعمل على مصدر المياه المعدنية حيث أن تدفق هذه المياه من هذا المصدر حوالي 30 م³/ساعة، يتم توزيع هذه المياه تحت اسم منبع الغزلان ولديها عدة نقاط بيع على الصعيد الوطني.

2/ نشاط شركة الأشغال العمومية والري: هي شركة قائمة بذاتها تنشط في مجال الأشغال العمومية وأشغال الري عن طريق الصفقات المختلفة من أهمها:

← خزانات المياه العالية ذات السعة الكبيرة (500-2500-5000 م³).

← محطات ضخ مياه الصرف الصحي.

← شبكات المياه المعدنية ذات المصدر العميق.

← شبكات الصرف الصحي.

← محطات الضخ عالية السرعة.

← الحفريات ومعداتها اللازمة مع غرف للصمامات والتمديدات الكهربائية.

← أشغال تحويل المياه بين السدود ومحطات معالجة المياه.

← أشغال الري الأخرى المختلفة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع "طهراوي".

كما هو معلوم أن الهيكل التنظيمي يبين مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة بشكل متسلسل وتنازلي من خلال.

أولاً: مهام مختلف المصالح في مجمع طهراوي.

ـ الرئيس المدير العام: من أفراد عائلة "طهراوي"، مالكي المجمع ومدير للشركة القابضة (الأم)، يشرف على المجمع، المسير الرئيسي، ويتمثل دوره في الإشراف العام على جميع الأعمال والأنشطة المتعلقة بالنشاط والمحافظة على السير الجيد، وتولي الصفقات بالخارج.

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

نائب مدير مساعد: من أفراد عائلة "ظهاراوي"، مسير ثانوي يتولى الإشراف على المجمع وجميع الأنشطة المتعلقة به.

مصلحة المحاسبة والمالية: تتمثل مهامه في مراقبة ومتابعة وتنسيق مختلف النشاطات المالية والمحاسبية وتسجيل جميع العمليات اليومية كالشراء التسديدات وغيرها، بالإضافة إلى تحصيل المداخل ومسك ومتابعة عمليات الحسابات البنكية والصندوق.

مصلحة الصيانة: تسيير وإدارة الحضيرة والممتلكات من المعدات والصيانة الدورية لها.

مصلحة الدراسات والصفقات: تقوم بدراسة وتحليل المشاريع، بالإضافة إلى تقييم وفحص عروض الخدمات، تسيير الصفقات العامة والاتفاقات الخاصة بالدراسة.

مصلحة الإنجاز والمتابعة: انجاز المشاريع ومتابعتها بعد المصادقة عليها، والسهر على حسن تسيير العلاقات المالية للمشاريع وعلى إعادة تقييمها، متابعة تخلص وضعيات الأشغال.

مصلحة التخزين: تتم فيها تخزين المنتج التام والمواد الأولية وحسابه لتزويد المصلحة التجارية بجميع المعلومات حول الكمية القابل تسويقها، أيضا تزويد مصلحة المعالجة بالكمية المستطاع استيعابها، أي تربط بين مختلف المصالح في ما يخص المنتج التام.

المصلحة التجارية: تقوم هذه المصلحة بدراسة ملفات الاستيراد وتتبع الحاويات ومصاريف نقلها حتى بلوغها آمنة، وفي المقابل تتبع عمليات التسديد سواء نقدا أو عن طريق البنك، حسب الإتفاق.

خلية الأمن الداخلي: تقوم هذه المصلحة بالحراسة الداخلية للمجمع.

والشكل التالي يوضح ذلك:

ثانيا: دوافع تكوين مجمع "طهراوي".

- ◀ الروابط العائلية: إذ أن مسيري مجمع "طهراوي" إخوة، أبناء (الحاج علي طهراوي) مؤسس الشركة القابضة سنة 1974.
- ◀ رغبة المسيرين في التوسع بخلق شركات جديدة مختصة في مجالات متنوعة.
- ◀ الرغبة في خلق مجموعة متكاملة من الشركات، تحت إدارة واحدة، مساندة لبعضها البعض ومتكاملة.
- ◀ زيادة رأس مال الشركة الأم مؤسسة التجارة العامة، أدى إلى الاستثمار بإنشاء شركات تابعة مستقلة.
- ◀ رغبة المسيرين في المساهمة للحد من البطالة بتوظيف أكبر عدد من العمال من خلال التوسع بإنشاء شركات تابعة تكون تحت ادارة واحدة.
- ◀ اقتحام الأسواق ومنافسة المجمعات على تلبية حاجات المجتمع.
- ◀ توفير الوسائل المختلفة والتكميلية، والتي لا تستطيع الشركة الأم بمفردها توفيرها.
- ◀ قدرة الشركة الأم على التفاوض في الحصول على قروض للشركات التابعة لها، وبالتالي يمكن لها أن تحقق نتائج مهمة.
- ◀ رغبة الشركة الأم في الإستثمار بتكاليف أقل من خلال المؤسسات الصغيرة التابعة لها.
- ◀ تخفيض حجم المخاطر التي يتعرض لها المجمع وذلك من خلال انتهاج سياسة تكوين شركات تابعة للشركة الأم، وبالتالي تقسيم المخاطر بين شركات المجمع وهذا من خلال استراتيجيات التنويع.
- ◀ إحداث نشاطات مختلفة وهذا عن طريق إنشاء شركات تابعة إنتاجية وأخرى تجارية.
- ◀ تحقيق المردودية وذلك بضمان أسواق جديدة وضمان التدفق الدائم للمنتوجات والمبيعات.
- ◀ التسيير الجبائي الجيد والغرض منه تخفيض مبالغ الضريبة المستحقة على المجمع، فمن خلال نظام الاندماج الجبائي يمكن للشركة الأم حساب ضريبة وحيدة وهذا بعد ضم لنتيجتها الجبائية نتيجة كل شركة فرعية تابعة لها.
- ◀ وبالتالي إجراء عملية مقاصة بين خسائر وأرباح الشركات لنفس المجمع وبهذا تعمل النتائج السلبية على تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة ومنه تتخفض مبالغ الضريبة المستحقة.
- ◀ رغبة المسيرين بتجميع الورثة من خلال إنشاء شركات تابعة والرقابة عليها.

الفصل الثاني إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي".

تعتبر القوائم المالية المجمعة من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المجمع، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي.

المطلب الأول: تقديم حسابات شركات مجمع "ظهاوي" قبل عملية التجميع.

إن القوائم المالية المجمعة لها الأهمية الأولى، مع اعتبار القوائم المنفصلة للشركات التابعة ذات أهمية ثانوية وينظر إليها كقوائم ملحقة للقوائم المجمعة.

أولاً: حسابات الميزانية (أصول، خصوم) للشركات المكونة لمجمع "ظهاوي".

فيما يلي عرض لميزانية الشركة الأم لمجمع "ظهاوي"، بالإضافة إلى ميزانيات الشركات التابعة لها، وذلك قبل المعالجة وتجميع القوائم المالية، مع العلم أن نسبة السيطرة للشركة القابضة (الأم) على شركاتها التابعة المتمثلة في شركة الأشغال العمومية والري ومصنع المياه المعدنية هي 100% (السيطرة التامة). (السنة المالية المقفلة في 2010/12/31)

1/ ميزانية الشركة القابضة (الأم) ظهاوي للتجارة العامة: الجدول التالي يوضح ميزانية الشركة القابضة ظهاوي للتجارة العامة (أصول، خصوم) قبل عملية التجميع والمعالجة المحاسبية:

الجدول رقم (3): ميزانية شركة ظهاوي للتجارة العامة، المقفلة في 2010/12/31.

ن-1	ن	الخصوم	ن				الأصول
			ن-1 القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الإجمالي	
		رؤوس الأموال الخاصة					الأصول غير جارية
81 000 000	81 000 000	رأس المال الصادر (حساب المستغل)					فارق الشراء
		رأس المال غير المطلوب					التثبيات المعنوية
		العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المجمعة) (1)	29 085 500	29 085 500		29 085 500	التثبيات العينية
			7 313 778	6 755 664	4 406 626	11 162 290	الأراضي
		فارق إعادة التقييم	11 915 493	11 560 694	5 610 694	17 171 387	المباني
		فارق المعادلة (1)					تثبيات عينية أخرى
15 801 323	12 645 490	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)					التثبيات في شكل امتياز
							التثبيات الجاري تجارها
49 273 523	65 074 846	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد					التثبيات المالية
							السندات الموضوعه موضع المعادلة

الفصل الثاني إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

		حسابات الارتباط بين الشركات	55 000 000	55 000 000		55 000 000	المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة
		حصة الشركة المدمجة (1)					السندات الأخرى المثبتة
		حصة ذوي الأقلية (1)					القروض والأصول الأخرى غير الجارية
146 074 846	158 720 336	المجموع I	112 314 771	112 401 857	10 017 320	112 419 177	مجموع الأصول غير الجارية
		الخصوم غير الجارية					الأصول الجارية
25 000 000	25 000 000	القروض والديون المالية	36 844 626	61 230 497		61 230 497	المخزونات والمنتجات قيد الصنع
15 500 000	15 500 000	الديون الأخرى غير الجارية					
		المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا					الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة
40 500 000	40 500 000	مجموع الخصوم غير الجارية II	109 155 088	83 560 834		83 560 834	زبائن
		الخصوم الجارية	21 283 616	22 851 116		22 851 116	المدينون الآخرون
		الخصوم الجارية	28 117 937	31 687 986		31 687 986	الضرائب
106 134 007	98 863 391	الموردون والحسابات الملحقة					الأصول الأخرى الجارية
33 598 771	21 045 676	الضرائب					الموجودات وما يماثلها
40 122 352	62 919 936	الديون الأخرى					توظيفات وأصول مالية جارية
8 324 921	12 982 747	خزينة الخصوم الجارية	76 038 859	93 299 797		93 299 797	أموال الخزينة
188 180 052	195 811 751	مجموع الخصوم الجارية III	271 440 127	292 630 229	0	292 630 229	إجمالي الأصول الجارية
374 754 898	395 032 087	مجموع الخصوم (III+II+I)	374 754 898	395 032 087	10 017 320	405 049 406	إجمالي الأصول

المصدر: مجمع "طهراوي" تقرير لسنة 2010.

2/ ميزانية مصنع المياه المعدنية بمنبع الغزلان: الجدول التالي يوضح ميزانية مصنع المياه المعدنية التابع
للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة (أصول، خصوم) قبل عملية التجميع والمعالجة المحاسبية:

الجدول رقم (4): ميزانية مصنع المياه المعدنية المقفلة في 2010/12/31.

ن-1	ن	الخصوم	ن				الأصول
			ن-1 القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الإجمالي	
		رؤوس الأموال الخاصة					الأصول غير جارية
20 000 000	20 000 000	رأس المال الصادر (حساب المستغل)					فارق الشراء التشبيات المعنوية
		رأس المال غير المطلوب					التشبيات العينية

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

		العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المجمعة) (1)	22 584 000	22 584 000		22 584 000	الأراضي
			12 105 564	11 181 788	7 293 726	18 475 514	المباني
		فارق إعادة التقييم	154 179 256	149 588 370	72 598 977	222 187 347	تثبيتات عينية أخرى
		فارق المعادلة (1)					التثبيتات في شكل امتياز
-1 164 924	3 140 599	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)					التثبيتات الجاري إنجازها
25 980 584	24 815 660	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد					التثبيتات المالية
		حسابات الارتباط بين الشركات					السندات الموضوعية موضع المعادلة
		حصة الشركة المدمجة (1)					المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة
		حصة ذوي الأقلية (1)					السندات الأخرى المثبتة
44 815 660	48 056 259	المجموع I	188 868 820	183 354 158	79 892 703	263 246 861	القروض والأصول الأخرى غير الجارية
		الخصوم غير الجارية					مجموع الأصول غير الجارية
151 002 424	125 087 535	القروض والديون المالية	18 925 009	31 450 657		31 450 657	الأصول الجارية
16 200 000	16 200 000	الديون الأخرى غير الجارية					المخزونات والمنتجات قيد الصنع
		المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفاً					الحسابات الدائنة والإستخدامات المماثلة
167 202 424	141 287 535	مجموع الخصوم غير الجارية II	107 058 744	84 352 579		84 352 579	زبائن
		الخصوم الجارية	17 824 296	19 137 023		19 137 023	المدينون الآخرون
		الخصوم الجارية	39 192 921	40 910 855		40 910 855	الضرائب
98 827 578	99 930 697	الموردون والحسابات الملحقة					الأصول الأخرى الجارية
24 087 814	13 575 029	الضرائب					الموجودات وما يماثلها
40 856 874	59 949 065	الديون الأخرى					توظيفات وأصول مالية جارية
23 563 604	27 725 230	خزينة الخصوم الجارية	27 484 163	31 218 543		31 218 543	أموال الخزينة
187 335 870	201 180 021	مجموع الخصوم الجارية III	210 485 133	207 069 656	-	207 069 656	إجمالي الأصول الجارية
399 353 953	390 423 814	مجموع الخصوم (I+II+III)	399 353 953	390 423 814	703 892 703	470 316 516	إجمالي الأصول

المصدر: مجمع "ظهاوي" تقرير لسنة 2010.

3/ ميزانية شركة الأشغال العمومية والري: الجدول التالي يوضح ميزانية شركة الأشغال العمومية والري التابعة للشركة القابضة ظهاوي للتجارة العامة (أصول، خصوم) قبل عملية التجميع والمعالجة المحاسبية:

الفصل الثاني إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (5): ميزانية شركة الأشغال العمومية والري المقفلة في 2010/12/31.

ن-1	ن	الخصوم	ن-1	ن			الأصول
			القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية	الامتلاكات والمؤونات	المبلغ الإجمالي	
		رؤوس الأموال الخاصة					الأصول غير جارية
35 000 000	35 000 000	رأس المال الصادر (حساب المستغل)					فارق الشراء
		رأس المال غير المطلوب					التثبيبات المعنوية
		العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المجمعة) (1)	2 830 500	2 830 500		2 830 500	الأراضي
			5 800 583	5 357 940	3 494 910	8 852 850	المباني
		فارق إعادة التقييم	194 980 793	189 174 988	91 811 352	280 986 340	تثبيبات عينية أخرى
		فارق المعادلة (1)					التثبيبات في شكل امتياز
10 387 736	19 513 575	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)					التثبيبات الجاري إنجازها
							التثبيبات المالية
14 334 115	24 721 851	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد					السندات الموضوعة موضع المعادلة
		حسابات الارتباط بين الشركات					المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة
		حصة الشركة المدمجة (1)	27 645 920	31 051 895		31 051 895	السندات الأخرى المثبتة
		حصة ذوي الأقلية (1)					القروض والأصول الأخرى غير الجارية
59 721 851	79 235 427	المجموع I	231 257 795	228 415 323	95 306 263	323 721 585	مجموع الأصول غير الجارية
		الخصوم غير الجارية					الأصول الجارية
29 715 324	18 608 943	القروض والديون المالية					المخزونات والمنتجات قيد الصنع
24 300 000	24 300 000	الديون الأخرى غير الجارية	3 371 017	5 602 148		5 602 148	
		المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا					الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة
54 015 324	42 908 943	مجموع الخصوم غير الجارية II	100 134 006	76 654 980		76 654 980	زبائن
			19 524 639	20 962 594		20 962 594	المديون الآخرون
		الخصوم الجارية	25 794 141	29 069 144		29 069 144	الضرائب
139 765 807	127 244 110	الموردون والحسابات الملحقة					الأصول الأخرى الجارية

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

52 740 921	35 373 314	الضرائب					الموجودات وما يماثلها
71 109 661	86 171 189	الديون الأخرى					توظيفات وأصول مالية جارية
46 601 111	44 761 178	خزينة الخصوم الجارية	43 873 077	54 989 973		54 989 973	أموال الخزينة
310 217 501	293 549 792	مجموع الخصوم الجارية III	192 696 881	187 278 839	-	187 278 839	إجمالي الأصول الجارية
423 954 676	415 694 162	مجموع الخصوم (I+II+III)	423 954 676	415 694 162	95 306 263	511 000 424	إجمالي الأصول

المصدر: مجمع "طهراوي" تقرير لسنة 2010.

ثانيا: جدول حسابات النتائج للشركات المكونة لمجمع "طهراوي".

فيما يلي عرض جدول حسابات النتائج للشركة الأم في مجمع "طهراوي"، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج للشركات التابعة لها، وذلك قبل المعالجة وتجميع القوائم المالية.

1/ جدول حسابات النتائج للشركة القابضة (الأم) "طهراوي": الجدول التالي يوضح جدول حسابات النتائج للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة قبل عملية التجميع والمعالجة المحاسبية:

الجدول رقم (6): جدول حسابات النتائج لشركة طهراوي للتجارة العامة، الفترة من 2010/01/01 إلى

2010/12/31.

ن-1		ن		البيان
دائن	مدين	دائن	مدين	
566 770 860		555 646 696		رقم الأعمال
				تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع
				الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
566 770 860		555 646 696		1 - إنتاج السنة المالية
	482 160 979		474 809 246	المشتريات المستهلكة
	197 782 433		19 862 566	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
	501 943 411		494 671 720	2 - استهلاك السنة المالية
64 827 449		60 974 976		3 - القيمة المضافة للاستغلال (1+2)
	17 169 728		19 544 639	أعباء المستخدمين
	10 349 906		11 259 271	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
37 307 815		30 171 066		4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال
41 634		417 084		المنتجات العملياتية الأخرى
	5 613 214		933 214	الأعباء العملياتية الأخرى
	10 667 805		12 794 283	المخصصات للاهلاكات والمؤونات

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

				استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
21 068 431		16 860 654		5 - النتيجة العملياتية
				المنتجات المالية
				الأعباء المالية
-		-		6 - النتيجة المالية
21 068 431		16 860 654		7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
				العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها)
				العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)
-		-		8 - النتيجة غير العادية
	5 267 108		4 215 163	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
15 801 323		12 645 490		9 - النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: مجمع "طهراوي" تقرير لسنة 2010.

2/ جدول حسابات النتائج لمصنع المياه المعدنية بمنبع الغزلان: الجدول التالي يوضح جدول حسابات النتائج لمصنع المياه المعدنية التابع للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة قبل عملية التجميع والمعالجة المحاسبية:

الجدول رقم (7): جدول حسابات النتائج لمصنع المياه المعدنية في 2010/12/31.

ن-1		ن		البيان
دائن	مدين	دائن	مدين	
38 157 180		70 826 450		رقم الأعمال
				تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
38 157 180		70 826 450		1 - إنتاج السنة المالية
	22 398 425		43 875 189	المشتريات المستهلكة
	82 294 697		8 878 338	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
	30 693 122		52 753 527	2 - استهلاك السنة المالية
7 464 058		18 072 923		3 - القيمة المضافة للاستغلال (1+2)
	4 518 350		5 143 326	أعباء المستخدمين
	2 258 161		2 702 225	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
687 548		10 227 372		4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال
79 302		794 446		المنتجات العملياتية الأخرى
				الأعباء العملياتية الأخرى
	12 801 365		20 470 853	المخصصات للاهلاكات والمؤونات

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

				استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
	12 034 516		9 449 035	5 - النتيجة العملياتية
12 737 501		13 636 500		المنتجات المالية
	1 867 910			الأعباء المالية
10 869 592		13 636 500		6 - النتيجة المالية
	1 164 924	4 187 465		7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
				العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها)
				العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)
-	-	-	-	8 - النتيجة غير العادية
			1 046 866	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	1 164 924	3 140 599		9 - النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: مجمع "طهراوي" تقرير لسنة 2010.

3/ جدول حسابات النتائج ل شركة الأشغال العمومية والري: الجدول التالي يوضح جدول حسابات النتائج لشركة الأشغال العمومية والري التابعة للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة قبل عملية التجميع والمعالجة المحاسبية:

الجدول رقم (8): جدول حسابات النتائج لشركة الأشغال العمومية والري في 2010/12/31.

ن-1		ن		البيان
دائن	مدين	دائن	مدين	
221 282 938		273 656 150		رقم الأعمال
				تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
221 282 938		273 656 150		1 - إنتاج السنة المالية
	157 123 946		182 724 084	المشتريات المستهلكة
	18 282 101		18 954 177	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
	175 406 047		201 678 261	2 - استهلاك السنة المالية
45 876 891		71 977 890		3 - القيمة المضافة للاستغلال (1+2)
	7 530 583		8 572 210	أعباء المستخدمين
	6 021 764		7 205 933	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
32 324 545		56 199 746		4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال
71 372		715 001		المنتجات العملياتية الأخرى
	623 690		103 690	الأعباء العملياتية الأخرى
	17 921 912		28 787 137	المخصصات للاهلاكات والمؤونات

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

				استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
13 850 315		28 023 921		5 - النتيجة العملياتية
				المنتجات المالية
				الأعباء المالية
0			2 005 820	6 - النتيجة المالية
13 850 315		26 018 101		7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
				العناصر غير العادية- المنتجات (يطلب بيانها)
				العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)
-	-	-	-	8 - النتيجة غير العادية
	3 462 579		6 504 525	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
10 387 736		19 513 575		9 - النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: مجمع "ظهاوي" تقرير لسنة 2010.

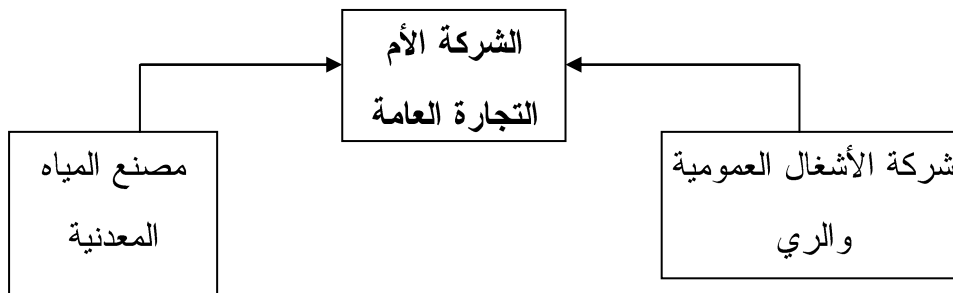
المطلب الثاني: مراحل عملية التجميع المحاسبي في مجمع "ظهاوي".

من أجل إعطاء صورة صادقة للمركز المالي لمجمع "ظهاوي"، فإن إعداد القوائم المالية المجمعة يعتبر كضرورة حتمية، وذلك وفقاً لطرق التجميع المحاسبي السالفة الذكر.

أولاً: نوع عملية التجميع المحاسبي المطبق في مجمع "ظهاوي".

يستعمل مجمع "ظهاوي" تقنية التجميع المباشر للمعطيات المحاسبية بدلاً من تقنية التجميع غير المباشر، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (9): تقنية التجميع المباشر.



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ثانياً: تنظيم عملية التجميع وفق الطريقة المباشرة.

القوائم المالية المجمعة تعتمد كلياً على المعطيات المحاسبية للشركة الأم "ظهاوي" والشركات التابعة لها، (مصنع المياه المعدنية وشركة الأشغال العمومية وأشغال الري)، وهذه العملية تتم على مستوى الشركة القابضة "ظهاوي" حيث ترتبط عملية التجميع المحاسبي ارتباطاً وثيقاً بقواعد التنظيم المحاسبي المطبقة في المجمع.

الفصل الثاني إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

ومنه فإن إن النوع المستخدم في تنظيم المعطيات المحاسبية هو التنظيم المركزي وذلك لأن التجمع له مستويين فقط أي بمعنى أنه يتكون من شركة أم وشركاتها التابعة على غرار التنظيم اللامركزي الذي يكون له عدة مستويات بحيث أن الشركة الأم تراقب شركات عن طريق شركات أخرى تابعة لها.

يعتمد التنظيم المركزي في الشركة الأم "ظهاوي" على التحكم الشامل لمصلحة المحاسبة والمالية في عمليات التجميع، على ذلك باستخدام معطيات كل شركة مجمعة انطلاقاً من نتائجها لنهاية الدورة، حيث تكون كل أعمال التجميع ممرضة في الشركة الأم، وتكلف بها مصلحة المحاسبة والمالية وذلك بعد جمع كل المعطيات من مؤسسات نطاق التجميع، مع الأخذ بعين الاعتبار لما يلي:

- القوائم المالية للشركة الأم والشركات التابعة لها، الداخلة في نطاق التجميع.
- تفاصيل الحسابات والعمليات الداخلية للمجمع والمعطيات المتعلقة بالمعالجات والاستبعادات.
- التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال.

المطلب الثالث: طريقة التجميع المحاسبي في مجمع "ظهاوي".

يقوم مجمع "ظهاوي" بتطبيق تقنية التجميع المحاسبي على الشركات المكونة له والداخلة في نطاق التجميع، والمتمثلة في شركة الأم والشركات التي تسيطر عليها.

أولاً: مبدأ الطريقة المطبقة في المجمع.

بما أن نسبة حيازة الشركة القابضة (الأم) للشركات المكونة للمجمع هي 100 % أي بمعنى نوع التأثير هو السيطرة الكاملة، وبالتالي فإن طريقة التجميع المتبعة من قبل مصلحة المحاسبة والمالية هي طريقة التكامل الكلي.

ثانياً: الإجراءات العملية لطريقة التكامل الكلي.

- ◀ الجمع في حسابات الشركة الدامجة عناصر القوائم المالية للشركات الداخلة في نطاق التجميع.
- ◀ استبعاد العمليات الداخلية بين الشركات المكونة لمجمع "ظهاوي"، فيما يخص السلع التي ما زالت داخل المجمع.
- ◀ استبعاد الأموال الخاصة للشركات التابعة بما أن الشركة الأم تمتلك في رأسمال الشركات التابعة نسبة 100%.
- ◀ جمع باقي قيم الأصول والخصوم، التكاليف والإيرادات للشركات الداخلة في نطاق التجميع.
- ◀ توحيد العمليات وعرض وتقديم مختلف القوائم المالية المجمعة.

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: الخطوات العملية لإجراءات التجميع لمجمع "ظهاوي".

تتمثل الخطوات العملية لإجراءات التجميع في السياسات المحاسبية الموحدة، عن طريق دمج بنود القوائم المالية للشركات الداخلة في نطاق التجميع بند ببند.

المطلب الأول: معالجة العمليات الداخلية في مجمع "ظهاوي".

تحدد مصلحة المحاسبة والمالية، العمليات الداخلية التي تمت بين شركات مجمع "ظهاوي"، ليتم فيما بعد إلغائها، وتجميع الأرصدة الباقية.

أولاً: تحديد العمليات الداخلية للشركات المكونة لمجمع "ظهاوي".

1/ العمليات التجارية (عملاء، موردين): هناك كمية من السلع تداولت بين شركات مجمع "ظهاوي" هذه السلع لم يتم تسديد قيمتها، بمعنى أنها بقية داخل مكونات المجمع إلى تاريخ إعداد الميزانيات الختامية المنفصلة.

بالإضافة إلى أن هذه الكمية المتداولة هي نفس القيمة المسجلة في ميزانية كل الأطراف المتعاملة (قيمة السلعة نفسها مسجلة ميزانية البائع والمشتري).

الجدول التالي يوضح العمليات التجارية بين شركات المجمع خلال سنة 2009:

الجدول رقم (9): توضيح العمليات التجارية الداخلية خلال سنة 2009 لشركات مجمع "ظهاوي".

المجموع	حـ/ المورد لدى مصنع المياه المعدنية منبع الغزلان	حـ/ المورد لدى شركة الأشغال العمومية والري	حـ/ المورد لدى الشركة القابضة	البيان
1 561 306	617 493	943 813	-	حـ/ الزبائن لدى الشركة القابضة
504 368	400 997	-	103 371	حـ/ الزبائن لدى شركة الأشغال العمومية والري
681 709	-	0	681 709	حـ/ الزبائن لدى مصنع المياه المعدنية منبع الغزلان
2 747 383	1 018 490	943 813	785 080	المجموع

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق متحصل عليها من المجمع.

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

الجدول التالي يوضح العمليات التجارية بين شركات المجمع خلال سنة 2010:

الجدول رقم (10): توضيح العمليات التجارية الداخلية خلال سنة 2010 لشركات مجمع "طهراوي".

المجموع	حـ/ الموردین لدى مصنع المياه المعدنية منبع الغزلان	حـ/ الموردین لدى شركة الأشغال العمومية والري	حـ/ الموردین لدى الشركة القابضة	البيان
1 166 821	673 483	493 338	-	حـ/ الزبائن لدى الشركة القابضة
1 479 298	897 734	-	581 564	حـ/ الزبائن لدى شركة الأشغال العمومية والري
912 420	-	0	912 420	حـ/ الزبائن لدى مصنع المياه المعدنية منبع الغزلان
3 558 539	1 571 217	493 338	1 493 984	المجموع

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق متحصل عليها من المجمع.

ملاحظة: المبالغ تحتوي على صافي قيمة البضاعة الباقية داخل المجمع (إجمالي المعاملة مطروحا منها البضاعة التي خرجت من مخازن الشركات المكونة للمجمع).

2/ النتيجة (الأرباح، الخسائر): هناك معاملات تجارية بين شركات مجمع "طهراوي"، وبما أن الشركات المكونة للمجمع مستقلة قانونا، وبالتالي قد تظهر هذه العمليات كنتيجة في الميزانيات المنفصلة (للبيع والمشتري - ربح أو خسارة) خلال السنة.

ومنه يجب استبعاد هذا الهامش الخاص بالبضاعة التي بقية داخل المجمع، باعتبار هذه العمليات في الحقيقة ما هو إلا نقل للبضاعة من مخزن إلى مخزن (من شركة إلى شركة) داخل المجمع.

بما أن نسبة السيطرة هي 100% فإنه لا وجود لحقوق الأقلية في مجمع "طهراوي".

والجدول التالي يوضح المعاملات التجارية خلال سنة 2009:

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (11): توضيح نتائج العمليات التجارية الداخلية خلال سنة 2009 لشركات مجمع "ظهاوي".

المجموع	ح/ المخزونات لدى مصنع المياه المعدنية منبع الغزلان	ح/ المخزونات لدى شركة الأشغال العمومية والري	ح/ المخزونات لدى الشركة القابضة	البيان
607 981	266 648	341 333	-	ح/ النتيجة لدى الشركة القابضة
256 261	156 148	-	100 113	ح/ النتيجة لدى شركة الأشغال العمومية والري
232 943	-	0	232 943	ح/ النتيجة لدى مصنع المياه المعدنية منبع الغزلان
1 097 185	422 796	341 333	333 056	المجموع

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق متحصل عليها من المجمع.

والجدول التالي يوضح المعاملات التجارية خلال سنة 2010:

الجدول رقم (12): توضيح نتائج العمليات التجارية الداخلية خلال سنة 2010 لشركات مجمع "ظهاوي".

المجموع	ح/ المخزونات لدى مصنع المياه المعدنية منبع الغزلان	ح/ المخزونات لدى شركة الأشغال العمومية والري	ح/ المخزونات لدى الشركة القابضة	البيان
318 084	189 493	128 591	-	ح/ النتيجة لدى الشركة القابضة
253 137	103 564	-	149 573	ح/ النتيجة لدى شركة الأشغال العمومية والري
283 218	-	0	283 218	ح/ النتيجة لدى مصنع المياه المعدنية منبع الغزلان
854 439	293 057	128 591	432 791	المجموع

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق متحصل عليها من المجمع.

ملاحظة: المبالغ تحتوي على قيمة الأرباح الناجمة عن العملية التجارية (قيمة بيع البضاعة - تكلفة شراءها).

ثانيا: إلغاء العمليات الداخلية للشركات المكونة لمجمع "ظهاوي".

تتم عملية الإلغاء للعمليات الداخلية لمجمع "ظهاوي" على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية وبإشراف محافظي الحسابات.

بعد الفحص لميزانيات الشركات المكونة لمجمع "ظهاوي" تبين أن قيم الكميات المتداولة من السلع داخل المجمع هي نفسها مسجلة لكل متعامل.

1/ العمليات التجارية (عملاء، موردين): فيما يلي استبعاد قيمة المعاملات الداخلية (عميل، مورد) للأطراف، من أجل رسم الميزانية المجمعة لمجمع "ظهاوي":

◀ تحديد قيمة المعاملات الداخلية بين الشركات المكونة للمجمع خلال سنة 2009:

* الشركة القابضة.

(1) _ حـ /موردين: 785 080

(A) _ حـ / العملاء: 1 561 306

* مصنع المياه المعدنية.

(2) _ حـ /موردين: 1 018 490

(B) _ حـ / العملاء: 681 709

* شركة الأشغال العمومية.

(3) _ حـ /موردين: 943 813

(C) _ حـ / العملاء: 504 368

* تحديد إجمالي مبالغ الحسابات التي تخص العمليات الداخلية:

(1)+(2)+(3) _ حـ /موردين: 2 747 383

(A)+(B)+(C) _ حـ / العملاء: 2 747 383

◀ تحديد قيمة المعاملات الداخلية بين الشركات المكونة للمجمع خلال سنة 2010:

* الشركة القابضة.

(1) _ حـ /موردين: 1 493 984

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

(A) _ حـ / العملاء: 1 166 821

* مصنع المياه المعدنية.

(2) _ حـ / موردين: 1 571 217

(B) _ حـ / العملاء: 912 420

* شركة الأشغال العمومية.

(3) _ حـ / موردين: 493 338

(C) _ حـ / العملاء: 1 479 298

◀ تحديد إجمالي مبالغ الحسابات التي تخص العمليات الداخلية:

(1)+(2)+(3) _ حـ / موردين: 3 558 539

(A)+(B)+(C) _ حـ / العملاء: 3 558 539

2/ النتيجة (الأرباح، الخسائر): فيما يلي استبعاد قيمة المعاملات الداخلية (مخزونات، نتيجة) للأطراف، من أجل رسم الميزانية المجمعة لمجمع "طهراوي"، وبما أن نسبة السيطرة 100 %.

أي الشركة القابضة تسيطر سيطرة كاملة على شركاتها التابعة، في هذه الحالة لا توجد مقارنة للاستثمار مع حقوق الملكية المقتناة، ومعالجات المخزون.

بمعنى حالة بيع بضاعة من الشركة القابضة إلى الشركة التابعة تعالج بنفس الطريقة في حالة بيع بضاعة من الشركة التابعة إلى القابضة:

◀ تحديد واستخراج الأرباح غير المحققة بين الشركات المكونة لمجمع "طهراوي" خلال سنة 2009:

* الشركة القابضة.

(1) _ حـ / نتيجة: 607 981

(A) _ حـ / مخزونات: 333 056

* مصنع المياه المعدنية.

(2) _ حـ / نتيجة: 232 943

(B) _ حـ / مخزونات: 422 796

* شركة الأشغال العمومية.

(3) _ حـ / نتيجة: 256 261

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

(C) _ حـ / مخزونات: 341 333

◀ تحديد إجمالي مبالغ الحسابات للأرباح غير محققة لمجمع "طهراوي":

(1)+(2)+(3) _ حـ / نتيجة: 1 097 185

(A)+(B)+(C) _ حـ / مخزونات: 1 097 185

◀ تحديد واستخراج الأرباح غير المحققة بين الشركات المكونة لمجمع "طهراوي" خلال سنة 2010:

* الشركة القابضة.

(1) _ حـ / نتيجة: 318 084

(A) _ حـ / مخزونات: 432 791

* مصنع المياه المعدنية.

(2) _ حـ / نتيجة: 283 218

(B) _ حـ / مخزونات: 293 057

* شركة الأشغال العمومية.

(3) _ حـ / نتيجة: 253 137

(C) _ حـ / مخزونات: 128 591

◀ تحديد إجمالي مبالغ الحسابات للأرباح غير محققة لمجمع "طهراوي":

(1)+(2)+(3) _ حـ / نتيجة: 854 439

(A)+(B)+(C) _ حـ / مخزونات: 854 439

3/ تجميع باقي الحسابات: تتمثل في الخطوة الأخيرة من مراحل التجميع إذ يتم تجميع باقي عناصر الميزانية

المتشابهة بالقيم الدفترية.

أما في ما يخص معدل الرقابة ومعدل الفائدة:

◀ معدل رقابة الشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة 100% على مصنع المياه المعدنية و 100

% على شركة الأشغال العمومية وأشغال الري.

◀ معدل الفائدة للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة 100% على مصنع المياه المعدنية و 100

% على شركة الأشغال العمومية وأشغال الري.

الفصل الثاني إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني: عرض القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي".

تمثل القوائم المالية المجمع عنصر من العناصر الأساسية التي يقدم من خلالها حوصلة نشاط المجمع في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية.

أولاً: عرض الميزانية المجمعة لمجمع "طهراوي".

تم الاعتماد في إعداد الميزانية المجمعة لمجمع "طهراوي" على معطيات الميزانية المنفصلة للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة مع إضافة ما هو حق لها في شركاتها التابعة والمتمثل في 100% وبالتالي لا وجود لحقوق الأقلية في المجمع، أيضاً استبعاد استثماراتها في شركة الأشغال العمومية ومصنع المياه المعدنية. الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (13): الميزانية المجمعة لشركة "طهراوي" المقفلة في 2010/12/31.

ن-1	ن	الخصوم	ن				الأصول
			ن-1	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاكات والمؤونات	
		رؤوس الأموال الخاصة					الأصول غير جارية
81 000 000	81 000 000	رأس المال الصادر (حساب المستغل)					فارق الشراء
		رأس المال غير المطلوب					التثبيبات المعنوية
		العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المجمعة) (1)	54 500 000	54 500 000		54 500 000	الأراضي
			25 219 924	23 295 392	15 195 262	38 490 654	المباني
		فارق إعادة التقييم	361 075 542	350 324 051	170 021 023	520 345 074	تثبيبات عينية أخرى
		فارق المعادلة (1)					التثبيبات في شكل امتياز
23 926 950	34 445 226	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)					التثبيبات الجارية إنجازها
							التثبيبات المالية
89 588 222	114 612 357	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد					السندات الموضوعية موضع المعادلة
		حسابات الارتباط بين الشركات					المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

		حصة الشركة المدمجة (1)					السندات الأخرى المثبتة
		حصة ذوي الأقلية (1)	27 645 920	31 051 895		31 051 895	القروض والأصول الأخرى غير الجارية
194 515 172	230 057 583	المجموع I	468 441 386	459 171 338	185 216 285	644 387 623	مجموع الأصول غير الجارية
		الخصوم غير الجارية					الأصول الجارية
205 717 748	168 696 478	القروض والديون المالية	58 043 467	97 428 863		97 428 863	المخزونات والمنتجات قيد الصنع
56 000 000	56 000 000	الديون الأخرى غير الجارية					
		المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا					الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة
261 717 748	224 696 478	مجموع الخصوم غير الجارية II	313 600 456	241 009 853		241 009 853	زبائن
			58 632 551	62 950 732		62 950 732	المدينون الآخرون
		الخصوم الجارية	93 104 999	101 667 985		101 667 985	الضرائب
341 980 010	322 479 659	الموردون والحسابات الملحقة					الأصول الأخرى الجارية
110 427 507	69 994 020	الضرائب					الموجودات وما يماثلها
152 088 887	209 040 190	الديون الأخرى					توظيفات وأصول مالية جارية
78 489 636	85 469 155	خزينة الخصوم الجارية	147 396 099	179 508 313		179 508 313	أموال الخزينة
682 986 040	686 983 024	مجموع الخصوم الجارية III	670 777 572	682 565 746	0	682 565 746	إجمالي الأصول الجارية
1 139 218 960	1 141 737 084	مجموع الخصوم (III+II+I)	1 139 218 960	1 141 737 084	185 216 285	1 326 953 369	إجمالي الأصول

المصدر: مجمع "ظهاوي" تقرير لسنة 2010.

ثانيا: عرض جدول حسابات النتائج المجمع لمجمع "ظهاوي".

الجدول التالي يوضح جدول حسابات النتائج للشركات الداخلة في نطاق التجميع لمجمع "ظهاوي" بعد

عملية التجميع:

الفصل الثاني إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "ظهاوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (14): جدول حسابات النتائج المجمع لشركة "ظهاوي"، الفترة من 2010/01/01 إلى 2010/12/31.

ن-1		ن		البيان
دائن	مدين	دائن	مدين	
826 210 978		900 129 296		رقم الأعمال
				تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الإنتاج المثبت
				إعانات الاستغلال
826 210 978		900 129 296		10 -نتاج السنة المالية
	661 683 351		701 408 429	المشتريات المستهلكة
	46 359 229		47 695 079	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
	708 042 580		749 103 508	11 -استهلاك السنة المالية
118 168 399		151 025 788		12 -القيمة المضافة للاستغلال (1+2)
	29 218 2660		33 260 175	أعباء المستخدمين
	18 629 831		21 167 429	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
70 319 908		96 598 185		13 -الفائض الإجمالي عن الاستغلال
192 307		1 926 532		المنتجات العملياتية الأخرى
	6 236 904		1 036 904	الأعباء العملياتية الأخرى
	41 391 081		62 052 273	المخصصات للاهلاكات والمؤونات
				استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
22 884 230		35 435 540		14 -النتيجة العملياتية
12 737 501		13 636 500		المنتجات المالية
	2 965 095		2 860 259	الأعباء المالية
9 772 406		10 776 241		15 -النتيجة المالية
32 656 636		46 211 781		16 -النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
				العناصر غير العادية- المنتوجات (يطلب بيانها)
				العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)
-	-	-	-	17 -النتيجة غير العادية
	8 729 686		11 766 555	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
				الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
23 926 950		34 445 226		18 -النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: مجمع "ظهاوي" تقرير لسنة 2010.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمعطيات في مجمع "طهراوي".

هناك سلعا تم تداولها بين الشركات المكونة لمجمع "طهراوي"، منذ نشاط مجمع "طهراوي" نذكر أهم المعالجات المحاسبية للأنشطة التبادلية في ما يلي:

المعالجة المحاسبية بالنسبة لمصنع المياه المعدنية الذي قام بشراء بضاعة تمثلت في معدات كهرومنزلية من الشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة (تسوق للعمال بالأقساط المقطعة من الراتب الشهري)، وعند التسجيل المحاسبي في هذه الحالة نستخدم الحساب 18 في محاسبة المصنع المياه المعدنية كما يلي:

المبلغ دائن	المبلغ مدين	<u>2009/09/29</u>		
	546 500	المخزونات من البضائع.	ح/30	
546 500		حسابات الارتباط في شكل مساهمة.	ح/18	
		<u>شراء بضاعة تمثلت في معدات كهرومنزلية</u>		

ونستخدم الحساب 18 في محاسبة الشركة القابضة، طهراوي للتجارة العامة التي باعت البضاعة (كانت تسوقها لعمالها بالأقساط المقطعة من الراتب الشهري) والمتمثلة في معدات كهرومنزلية كما يلي:

المبلغ دائن	المبلغ مدين	<u>2009/09/29</u>		
	546 500	حسابات الارتباط في شكل مساهمة.	ح/18	
546 500		المخزونات من البضائع.	ح/30	
		<u>بيع بضاعة تمثلت في معدات كهرومنزلية</u>		

بالإضافة إلى تحويل استثمارات إلى الشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة تمثلت في معدات الحفر الثقيلة التي كانت تستغلها شركة الأشغال العمومية وأشغال الري في مشاريعها، ونظرا لتقدمها ورغبة الشركة في ابتياع معدات جديدة، تنازلت عنها للشركة القابضة المختصة في التجارة العامة لتسويق هذه المعدات.

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

وبالتالي في هذه الحالة تكون المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة كما يلي:

المبلغ دائن	المبلغ مدين	<u>2010/10/18</u>		
	9 500 000	معدات وأدوات		حـ/218
9 500 000		حسابات الارتباط في شكل مساهمة.		حـ/18
		<u>شراء معدات الحفر الثقيلة المستعملة من شركة</u>		
		<u>الأشغال العمومية والري.</u>		

المعالجة المحاسبية بالنسبة لشركة الأشغال العمومية والري، التي باعت معدات الحفر المستعملة للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة:

المبلغ دائن	المبلغ مدين	<u>تاريخ</u>		
	9 500 000	حسابات الارتباط في شكل مساهمة.		حـ/18
	480 000	اهتلاك معدات وأدوات.		حـ/2818
9 980 000		معدات وأدوات.		حـ/218
		<u>بيع معدات الحفر الثقيلة المستعملة للشركة</u>		
		<u>القابضة طهراوي للتجارة العامة.</u>		

أما فيما يخص التحويل لمنتجات مصنع المياه المعدنية المتمثلة في قارورات المياه بالأحجام والأشكال المختلفة بالإضافة إلى ملصقات الأشهرية الخاصة بالمواد التجارية للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة.

في هذه الحالة يكون التسجيل المحاسبي بالنسبة للشركة القابضة المشتريه كما يلي:

الفصل الثاني - إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.

المبلغ دائن	المبلغ مدين	<u>2010/01/25</u>		
	200 167	التموينات الأخرى المخزنة.		حـ/382
200 167		حسابات الارتباط في شكل مساهمة.		حـ/18
		//		
	200 167	المنتجات المصنعة		حـ/355
200 167		التموينات الأخرى المخزنة.		حـ/382
		<u>شراء منتجات من مصنع المياه المعدنية</u>		

_ المعالجة المحاسبية بالنسبة لمصنع المياه المعدنية الذي قام ببيع منتجاته المتمثلة في قارورات المياه بالأحجام والأشكال المختلفة بالإضافة إلى ملصقات الاشهارية الخاصة بالمواد التجارية للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة.

يكون التسجيل المحاسبي بالنسبة لمصنع المياه المعدنية البائع كما يلي:

المبلغ دائن	المبلغ مدين	<u>2010/01/25</u>		
	200 167	حسابات الارتباط في شكل مساهمة.		حـ/18
200 167		المبيعات من البضائع والمنتجات والخدمات.		حـ/701
		<u>بيع منتجات للشركة القابضة</u>		

وفي الحالة العامة فإن الشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة والشركات التابعة لها، شركة الأشغال العمومية والري ومصنع المياه المعدنية بمنبع الغزلان هي شركات مستقلة قانونيا عن بعضها وبالتالي فإن عمليات البيع أو الشراء معاملات تجارية عادية.

خلاصة الفصل.

يتكون مجمع "طهراوي" من ثلاثة شركات، وهي شركة طهراوي والتي تنشط في مجال التجارة العامة خاصة المعدات الفلاحية كشركة قابضة، بالإضافة إلى شركة الأشغال العمومية وأشغال الري، وأخيرا مصنع المياه المعدنية كشركات تابعة لها بتأثير السيطرة التامة (معدل الرقابة والفائدة 100%).

وعلى العموم يعبر مجمع "طهراوي" على المجمعات الجزائية، من خلال تطبيقه لتقنية التجميع المحاسبي وذلك وفق طريقة الإدماج الكلي من خلال جمع في حسابات شركة طهراوي للتجارة العامة عناصر القوائم المالية المنفصلة مع استبعاد العمليات التجارية الداخلية (في حالة السلع مازالت داخل المجمع)، واستثماراتها في شركة الأشغال العمومية ومصنع المياه المعدنية، إذ تقوم مصلحة المالية والمحاسبة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة، بإشراف محافظي الحسابات.

إن القوائم المالية الم جمعة تعتبر من العناصر الأساسية التي يقدم من خلالها حوصلة نشاط مجمع "طهراوي" في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية ، يتم الاعتماد في إعدادها على معطيات الميزانية المنفصلة للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة مع إضافة ما هو حق لها في شركاتها التابعة والمتمثل في 100%، عدم الأخذ بعين الاعتبار لحقوق الأقلية.

الخاتمة العامة

ما يمكن أن نخلص إليه في ختام البحث هو معرفة الدور الكبير الذي يمثله مجمع الشركات اقتصاديا في كونه يساهم في تحريك وتيرة التنمية الاقتصادية، والحفاظ على الوحدة القانونية للشركة وذلك بإنشاء شركات تابعة متخصصة لها شخصية قانونية مستقلة عن بعضها، فأصبح هذا النوع من تجمع الشركات يضع مسيري الشركة الأم في حاجة إلى معرفة مردودية مؤسساتهم وإمكاناتهم المالية والاقتصادية وكذلك معرفة مدى نجاحهم في ادارة وتسيير هذه الممتلكات عبر مختلف الشركات المكونة للمجمع، ليتطلب ضرورة وجود قواعد قانونية واضحة وتقنيات محاسبية خاصة تنظم حسابات المجمعات.

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 رأس المال ونتيجة الشركات التابعة للمجمع.

وقد جاءت خاتمة البحث لنتضمن جزأين، نتناول في الجزء الأول النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث، وما أسفرت عنه من حلول للإشكالية المطروحة: كيف يتم إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي؟، أما الجزء الثاني فيتناول بعض الاقتراحات المبنية على النتائج.

نتائج اختبار الفرضيات:

_ **تنص الفرضية الأولى** على أن مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة شركات لكل واحدة منها شخصيتها القانونية المستقلة، تجمع في ما بينها روابط مختلفة، شركة قابضة (الشركة الأم) التي تمارس الرقابة والسيطرة على شركات أخرى تابعة لها، وذلك من خلال التملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة من رأسمالها ما يخول ممارسة الشركة القابضة على هذه الشركات التابعة الرقابة عليها وهذا ما يؤكد إثبات صحة الفرضية الأولى.

_ **والفرضية الثانية** تتمثل في أن القوائم المالية المجمعة هي تلك القوائم العائدة للشركة القابضة (الشركة الأم) والشركات التابعة لها، تعد على مستوى المجمع وتخضع لنفس قواعد التقدير والمراقبة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية، حيث يتم في هذه القوائم تجميع أصول والتزامات كل من الشركة القابضة والتابعة ومصاريفها وإيراداتها وبما لا يتضمن ازدواجية فيهما وهذا ما يؤكد إثبات صحة الفرضية الأولى.

_ **أما الفرضية الثالثة** هي أن مراحل وخطوات إعداد القوائم المالية المجمعة تتمثل في تلك الإجراءات التي يتوجب مراعاتها أثناء القيام بعملية باعتبارها أحد الركائز الأساسية التي تترجم منهجية التجميع المحاسبي.

هناك أربع مراحل أساسية مترابطة فيما بينها بمراعاة ترتيب هذه المراحل انطلاقاً من التجانس ثم الإدماج، الإقصاء، بالتوزيع حيث لا يمكن القيام بعملية التجميع بتخطي مرحلة من هذه المراحل أو الاختلال في ترتيبها، وهذا ما يؤكد إثبات صحة الفرضية الثالثة.

_ أما فيما يتعلق بالفرضية الرابعة المتمثلة في أن امتلاك الشركة القابضة بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسمال الشركة التابعة، بالإضافة إلى شرط الرقابة والتبعية أساس في إعداد القوائم المالية المجمعة لأنها امتداد للقوائم المالية الفردية للشركة القابضة، إذ أن التجميع المحاسبي هو تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج مجمع الشركات، وهذا قد تحقق من خلال أن عملية التجميع في حد ذاتها تعتمد على تقنيات محاسبية خاصة بمحاسبة المجمع فقط قصد الوصول لعرض القوائم المالية المجمعة.

_ والفرضية الخامسة تنص على أن القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" تعتمد على المعطيات المحاسبية للشركة الأم في إعدادها بالإضافة إلى القوائم المالية المنفصلة للشركات التابعة لها، حيث ترتبط إجراءات التجميع بقواعد التنظيم المحاسبي المطبقة في المجمع، حيث يستطيع أصحاب المصالح التعرف على مختلف جوانب نشاط المجمع من خلال هذه القوائم، لأنها تعد مصدراً أساسياً للمعلومات تستفيد منها فئات عديدة من داخل المجمع وخارجه أهمها المساهمون، فأبي قرار رشيد يعتمد على توافر البيانات والمعلومات الملائمة والمساعدة في اتخاذه.

نتائج الدراسة:

- لقد تم التوصل من خلال البحث إلى عدة نتائج وذلك وفق سياق معرفي ومنهجي مترابط والمتمثلة في:
- ◀ مجمع الشركات عبارة عن مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها اقتصادياً والمستقلة عن بعضها البعض بحيث تتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة وكل هذه الشركات تكون تحت إدارة وسيطرة الشركة الأم.
 - ◀ إن التجميع المحاسبي هو تقنية محاسبية ذات وجهة نظر مالية تقوم بتقديم الوضعية المالية ونتائج المجمع بشكل موحد.
 - ◀ يقصد بالقوائم المالية المجمعة تلك القوائم العائدة للشركة القابضة وشركاتها التابعة والتي يتم عرضها وكأنها وحدة اقتصادية واحدة.
 - ◀ إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي خصوصاً ما تعلق بالمبادئ والقواعد المحاسبية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة، من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية المجمعة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية.
 - ◀ تعد القوائم المالية المجمعة في الجزائر ظاهرة حديثة النشأة تترجم وواقع الاقتصاد الجزائري، فالمشروع الجزائري لم يخصص نصوصاً لتنظيم محاسبة المجمعات إلا حديثاً.
 - ◀ إن ظاهرة التجمع في الجزائر تتشكل من خلال مجموعة من الشركات، أغلبها غير مسعرة في البورصة، بمعنى أنها تبتعد نوعاً ما عن البعد الاقتصادي للشركة القابضة

ثانياً: التوصيات.

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها ضمن هذه الدراسة، ما يلي أهم التوصيات التي يمكن تقديمها:

- ◀ ضرورة تفعيل البورصة الجزائرية باعتبارها العنصر الفعال لتنشيط عملية اندماج الشركات.
- ◀ ضرورة تعميم الممارسة المحاسبية للقوائم المالية المجمعة من خلال النشرات والدوريات المحاسبية.
- ◀ جذب المجمعات الأجنبية للاستثمار في الجزائر مما يسمح للمجمعات المحلية من الاقتراب منها أكثر والاحتكاك بها.
- ◀ تشجيع عملية اندماج الشركات من خلال اعطاء حوافز وامتيازات جديدة وهذا لتوفير مناخ اقتصادي ملائم للاستثمار ودفع عجلة التنمية الاقتصادية.

قائمة الأشكال

رقم الشكل	البيان	الصفحة
01	السيطرة غير المباشرة (العادية)	08
02	البنية الهرمية	09
03	البنية الشعاعية	09
04	البنية المركبة	10
05	البنية الدائرية	10
06	تقنية التجميع المباشر.	32
07	تقنية التجميع غير المباشر.	33
08	الهيكل التنظيمي لمجمع "طهراوي"	43
09	تقنية التجميع المباشر.	52

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	ورقة العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعة.	21
02	ارتباط طريقة التجميع المحاسبي بنوع التأثير.	31
03	ميزانية شركة طهراوي للتجارة العامة، المقفلة في 2010/12/31.	45
04	ميزانية مصنع المياه المعدنية المقفلة في 2010/12/31.	46
05	ميزانية شركة الأشغال العمومية والري المقفلة في 2010/12/31.	48
06	جدول حسابات النتائج لشركة طهراوي للتجارة العامة، الفترة من 2010/01/01 إلى 2010/12/31.	49
07	جدول حسابات النتائج لمصنع المياه المعدنية في 2010/12/31.	50
08	جدول حسابات النتائج لشركة الأشغال العمومية والري في 2010/12/31.	51
09	توضيح العمليات التجارية الداخلية خلال سنة 2009 لشركات مجمع "طهراوي".	54
10	توضيح العمليات التجارية الداخلية خلال سنة 2010 لشركات مجمع "طهراوي".	55
11	توضيح نتائج العمليات التجارية الداخلية خلال سنة 2009 لشركات مجمع "طهراوي".	56
12	توضيح نتائج العمليات التجارية الداخلية خلال سنة 2010 لشركات مجمع "طهراوي".	56
13	الميزانية المجمعة لشركة "طهراوي" المقفلة في 2010/12/31.	60
14	جدول حسابات النتائج للمجمع لشركة "طهراوي"، الفترة من 2010/01/01 إلى 2010/12/31.	62

قائمة المراجع

أ- المراجع باللغة العربية

◀ الكتب:

- 01_ أمينة بن بو ثلجة: محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي SCF، دار متيجة للطباعة، الجزائر، 2011.
- 02_ خليل عواد أبو حشيش: المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
- 03_ طارق عبد العال حماد: اندماج وخصخصة البنوك، الدار الجامعية، القاهرة، 1999.
- 04_ مبروك حسين: القانون التجاري الجزائري والنصوص التطبيقية والاجتهاد القضائي، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 05_ محمد أبو نصار، جمعة حميدات: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- 06_ محمد الفيومي محمد، فؤاد السيد المليحي: دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- 07_ محمد شريف توفيق: المحاسبة المالية المتقدمة، الاندماج والقوائم المالية المجمع للشركات المساهمة، مكتبة المدينة، مصر، 2004.
- 08_ محمد مطر: نظرية المحاسبة، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2006.
- 09_ عزيز العكيلي: الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية قضائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 10_ عمر حسنين: محاسبة الشركات بين النظرية والممارسة العملية، دار الجامعات المصرية للنشر، الإسكندرية، 1999.
- 11_ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس: المحاسبة الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

◀ النصوص التشريعية والتنظيمية:

- 12_ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 93-08، المادة 796، العدد 27، صادرة في 1993/04/25.
- 13_ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 96-27، المادة 731، العدد 77، صادرة في 1996/12/11.
- 14_ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 99-05، المادة 01، العدد 87، صادرة في 1999/12/08.
- 15_ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 07-11، المادة 29، العدد 74، صادرة في 2007/11/25.
- 16_ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، قانون 08-156، المادة 230 مكرر 2، العدد 19، صادرة في 2008/07/26.

◀ البحوث، الدراسات والمحاضرات:

17_ تومي ميلود: محاضرات مقياس محاسبة الشركات القابضة وتجميع الحسابات ، السنة الثانية ماستر تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، السداسي الأول 2012/2013

◀ الأطروحات والرسائل:

18_ أحمد مقدمي: النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات، دراسة مجمع "صيدال"، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005-2006، ص ص 16-17، غير منشورة.

19_ بركات حسينة: مجمع الشركات في القانون التجاري والقانون المقارن ، رسالة ماجستير ، قسم قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2009-2010، ص14، غير منشورة.

20_ حكيمة مناعي : تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير ، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص184، غير منشورة.

21_ شوقي طارق: أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية ، رسالة ماجستير ، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص 106، غير منشورة.

22_ منير سلامي: القوائم المالية المراجعة على ضوء المعايير الدولية ، رسالة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009-2010، ص158، غير منشورة.

II- المراجع باللغة الأجنبية:

23 _Farid Makhoulf : **Comptabilité des sociétés selon le nouveau SCF**, Edition pages bleues, Alger, 2011.

24 _ Patrick Mykita, Chchérif-jacques Allali, **Comptabilité des sociétés**, Edition Berti, Alger, 2010

25_ Tayeb Zitouni , **Comptabilité des sociétés**, édition Berti, Alger 2003.

III - المواقع الإلكترونية:

26_ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، نيويورك، 2008، ص 194. نقلا عن الموقع: <http://www.ascajordan.org>، تاريخ الإطلاع: 2013/04/04، 14.50.

27_ المعيار المحاسبي الدولي (27)، الفقرة 12، نقلا عن الموقع: <http://lmd-batna.hooxs.com/t1741-topic>، تاريخ الإطلاع: 2013/04/24، 16:12.

28_ صالح القرا: المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 IAS، الفقرة 02، نقلا عن الموقع: www.sqarra.com، تاريخ الإطلاع: 2012/12/31، 21:46.

29_ <http://fr.scribd.com/doc/50940377/12823019-methodes-Et-Techniques-de-Consolidation>، تاريخ الاطلاع: 25/04/2013، 21 :58

محتوى الفهرس

الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	الإهداء
أ - د	مقدمة العامة
37-1	الفصل الأول: القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي.
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمجمع الشركات.
3	المطلب الأول: ماهية مجمع الشركات ومكوناته الأساسية.
3	أولاً: مجمع الشركات وفق القانون التجاري الجزائري.
3	ثانياً: تعريف مجمع الشركات.
4	ثالثاً: المكونات الأساسية لمجمع الشركات.
5	المطلب الثاني: خصائص مجمع الشركات.
10	المطلب الثالث: طرق ودوافع تكوين مجمع الشركات.
10	أولاً: طرق تكوين مجمع الشركات.
12	ثانياً: دوافع تكوين مجمع الشركات.
12	المبحث الثاني: القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي.
14	المطلب الأول: ماهية القوائم المالية المجمعة.
14	أولاً: مفاهيم عامة حول القوائم المالية المجمعة.
14	ثانياً: أهمية إعداد القوائم المالية المجمعة.
15	ثالثاً: شروط إعداد القوائم المالية المجمعة.
16	رابعاً: عرض القوائم المالية المجمعة.
18	المطلب الثاني: مراحل وخطوات إعداد القوائم المالية المجمعة.
18	أولاً: مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة.
20	ثانياً: خطوات إعداد القوائم المالية المجمعة.
22	ثالثاً: مميزات إعداد القوائم المالية المجمعة.
22	المطلب الثالث: نطاق استخدام القوائم المالية المجمعة.
23	أولاً: الشركات الأم المعنية بإعداد القوائم المالية المجمعة.

23	ثانيا: الشركات الأم المعفاة من إعداد القوائم المالية المجمعة.
24	ثالثا: الشركات المدرجة في القوائم المالية المجمعة.
24	رابعا: الشركات المستبعدة من القوائم المالية المجمعة.
25	خامسا: حالات عدم استبعاد الشركات من القوائم المالية المجمعة.
26	المبحث الثالث: التجميع المحاسبي للقوائم المالية المجمعة.
26	المطلب الأول: ماهية التجميع المحاسبي.
26	أولا: مفهوم التجميع المحاسبي.
26	ثانيا: أهداف التجميع المحاسبي.
27	ثالثا: أهمية التجميع المحاسبي.
28	المطلب الثاني: أساسيات التجميع المحاسبي.
28	أولا: التعريف والعرض.
28	ثانيا: القواعد الأساسية للتجميع المحاسبي.
28	ثالثا: إجراءات التجميع المحاسبي.
29	رابعا: الإفصاح.
29	خامسا: عرض القوائم المالية للشركة القابضة (الأم).
30	المطلب الثالث: طرق وأنواع عمليات التجميع المحاسبي.
30	أولا: الطرق العملية للتجميع المحاسبي.
32	ثانيا: أنواع عمليات التجميع المحاسبي.
33	ثالثا: تجميع المعطيات المحاسبية.
34	رابعا: المعالجة المحاسبية في مجمع الشركات.
36	خلاصة الفصل.
67-37	الفصل الثاني: إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع "طهراوي" وفق النظام المحاسبي المالي.
38	تمهيد:
39	المبحث الأول: عموميات حول مجمع "طهراوي".
39	المطلب الأول: التعريف بالمجمع محل الدراسة.
39	أولا: نشأة مجمع "طهراوي".
39	ثانيا: تقديم الشركات التابعة لمجمع "طهراوي".
40	المطلب الثاني: نطاق عمل مجمع "طهراوي".
40	أولا: نشاط الشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة.
41	ثانيا: نشاط الشركات التابعة لمجمع "طهراوي".

41	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع "طهراوي".
41	أولاً: مهام مختلف المصالح في مجمع "طهراوي".
44	ثانياً: دوافع تكوين مجمع "طهراوي".
45	المبحث الثاني: القوائم المالية المجمع لمجمع "طهراوي".
45	المطلب الأول: تقديم حسابات شركات مجمع "طهراوي" قبل عملية التجميع.
45	أولاً: حسابات الميزانية (أصول، خصوم) للشركات المكونة لمجمع "طهراوي".
49	ثانياً: جدول حسابات النتائج للشركات المكونة لمجمع "طهراوي".
52	المطلب الثاني: مراحل عملية التجميع المحاسبي في مجمع "طهراوي".
52	أولاً: نوع عملية التجميع المحاسبي المطبق في مجمع "طهراوي".
52	ثانياً: تنظيم عملية التجميع وفق الطريقة المباشرة.
53	المطلب الثالث: طريقة التجميع المحاسبي في مجمع "طهراوي".
53	أولاً: مبدأ الطريقة المطبقة في المجمع.
53	ثانياً: الإجراءات العملية لطريقة التكامل الكلي.
54	المبحث الثالث: الخطوات العملية لإجراءات التجميع لمجمع "طهراوي".
54	المطلب الأول: معالجة العمليات الداخلية في مجمع "طهراوي".
54	أولاً: تحديد العمليات الداخلية للشركات المكونة لمجمع "طهراوي".
57	ثانياً: إلغاء العمليات الداخلية للشركات المكونة لمجمع "طهراوي".
60	المطلب الثاني: عرض القوائم المالية المجمع لمجمع "طهراوي".
60	أولاً: عرض الميزانية المجمع لمجمع "طهراوي".
61	ثانياً: عرض جدول حسابات النتائج المجمع لمجمع "طهراوي".
63	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للمعطيات في مجمع "طهراوي".
66	خلاصة الفصل.
67	الخاتمة
70	قائمة الأشكال
70	قائمة الجداول
71	قائمة المراجع
74	فهرس المحتوى