

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بومرداس

قسم علوم التسيير



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
و علوم التسيير

مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر
تخصص: محاسبة و جباية معمقة

الموضوع

القوائم المالية المجمعة
دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات
للصحافة و الإتصال

تحت إشراف الأستاذ:
الدكتور بعداش عبد الكريم

من إعداد الطالب:
بن عبد الرحمان خالد

دفعة جوان 2017
السنة الجامعية 2016-2017

التشكرات

أحمد الله حمدا كثيرا وأشكره أن أتم علي نعمة الصحة والعلم لإنجاز وإتمام هذا العمل المتواضع، راجيا منه أن يكون خالصا لوجهه الكريم وأن ينفع به خلقا كثيرا وأن يجعله في ميزان حسناتي إن شاء الله.

كما أتقدم بأحر التشكرات وخالص العبارات

إلى

الأستاذ المشرف "بعداش عبد الكريم" لقبوله الإشراف على مذكرتي، و على النصائح التي قدمها لي و الذي لم يبخل علي بآرائه وإرشاداته طوال مدة إنجاز هذا العمل.
كما أتقدم بأطيب التشكرات إلى مدير مكتب المحاسبة السيد صديق عبد الكريم
كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان الى جميع الأساتذة والموظفين في كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير بجامعة بومرداس، و الشكر الخاص الى العاملات في مكتب مصلحة التربصات والشكر موصول كذلك إلى عمال مكتبة الكلية والمكتبة المركزية لدعمهم وتعاونهم ومساعدتهم لي وصبرهم علي طوال فترة دراستي.
وأخيرا أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل بالصورة الحسنة التي هي عليه، وكذا لا أنسى جميع من لاقيتهم وأحببتهم من بداية المشوار إلى نهايته وأتقدم لهم بخالص الاحترام والتقدير.

إهداء

اللهم كفاني فخرا أن تكون لي ربا، كفتني عزا أن أكون لك عبدا،
أنت كما تريد فاجعني كما تريد،
أهدي ثمرة جهدي إلى من تحملا مشقة الحياة من أجل أن يوفرا لي سبيل
التحصيل العلمي
أبي و أمي حفظهما الله
إلى من شجعوني على مواصلة درب العلم والبحث والذين كانوا السند
المادي والمعنوي طول مشواري الدراسي
إلى مولود؛ مصطفى؛ أسامة؛ لخضر؛ نجيب؛ وإلى كل من عرفني و أحبني.

الملخص

كل كيان مكون من مجموعة من الشركات يقوم بإعداد حساباته الإجماعية. ميزانية هذا الكيان لا تعبر إلا على صورة جزئية عن الواقع المالي لهذا الكيان أو المجمع، وهذا من خلال سندات المساهمة التي تظهر في التثبيات المالية. إنه من الضروري إعداد معلومات محاسبية أخرى تعكس الذمة المالية ونشاط المجموعة. هذا هو الغرض من الحسابات المجمع. الإدماج هو إعداد قوائم مالية للمجمع لغرض الإشهار ولكن أيضا لتلبية الإحتياجات الداخلية. الإدماج يقضي بجمع حسابات كل هذه الشركات في المجموعة والقيام بالمعالجات الضرورية لتظهر القوائم مالية وكأنها لكيان واحد.

Chaque entité qui compose le groupe élabore des comptes sociaux. Le bilan de la société-mère n'exprime que partiellement la réalité financière du groupe, au travers des titres de participations qui figurent en immobilisations financières. Il apparait de ce fait nécessaire de mettre en place une autre information comptable traduisant le patrimoine et l'activité du groupe. Tel est l'objectif des comptes consolidés. La consolidation consiste à établir les états financiers d'un groupe de sociétés, en vue d'une publication, mais aussi pour ses besoins internes. Elle agrège pour cela les comptabilités de chacune des sociétés qui composent ce groupe et opère des retraitements, afin de faire comme s'il ne s'agissait que d'une entité unique.

الفهرس

الصفحة	العنوان
I	شكر و عرفان.
II	إهداء.
III	الملخص.
V	الفهرس.
V	فهرس الجداول و الأشكال.
V	فهرس الملاحق.
VI	قائمة الإختصارات.
ب-ج	مقدمة.
	الفصل الأول: مدخل عام لدراسة لمجمع الشركات.
2	تمهيد.
3	المبحث الأول: ماهية مجمع الشركات.
3	المطلب الأول مفاهيم عامة حول مجمع الشركات.
5	المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات.
7	المطلب الثالث: تصنيف مجمع الشركات.
10	المبحث الثاني: طرق ودوافع تكوين مجمع الشركات وأهم خصائصه.
11	المطلب الأول: طرق ودوافع تكوين مجمع الشركات.
16	المطلب الثاني: خصائص مجمع الشركات.
17	المبحث الثالث: محيط المجمع ومسار التجميع والإجراءات الجبائية في الجزائر.
17	المطلب الأول: محيط المجمع ونسبة الرقابة والفائدة.
22	المطلب الثاني: مسعى التجميع.
23	المطلب الثالث: سياق التجميع و أساليبه.
26	المطلب الرابع: الإجراءات الجبائية لمجمع الشركات في الجزائر.
29	خلاصة.
	الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية و إعداد القوائم المالية المجمعة.
31	تمهيد.

الصفحة	العنوان
32	المبحث الأول: المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة وطرق التجميع في النظام المحاسبي المالي.
32	المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة IAS.
36	المطلب الثاني: المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS الخاصة بالقوائم المالية المجمعة.
42	المطلب الثالث: التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي.
46	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية المتجانسة.
46	المطلب الأول: مفهوم المعالجة المتجانسة.
46	المطلب الثاني: أنواع المعالجة المحاسبية المتجانسة.
48	المطلب الثالث: الإجراءات التطبيقية للعمليات المتجانسة.
53	المبحث الثالث: إقصاء العمليات داخل المجمع وتحويل الحسابات بالعملة الصعبة.
53	المطلب الأول: أهداف عمليات الإقصاء داخل المجمع.
54	المطلب الثاني: إقصاءات بدون أثر على النتيجة المجمعة.
55	المطلب الثالث: إقصاءات لها أثر على النتيجة المجمعة.
58	المطلب الرابع: تحويل الحسابات بالعملة الصعبة.
60	المبحث الرابع: توزيع رؤوس الأموال الخاصة وإعداد القوائم المالية المجمعة.
60	المطلب الأول: توزيع رؤوس الأموال.
60	المطلب الثاني: فوارق التجميع.
62	المطلب الثالث: عرض القوائم المالية.
66	خلاصة.
	الفصل الثالث: دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة و الاتصال.
68	تمهيد.
69	المبحث الأول: تقديم عام للمجمع مع دراسة محيطه.
69	المطلب الأول: الشركة الأم-شركة تسيير المساهمات.
71	المطلب الثاني: محيط و منهج التجميع في شركة تسيير المساهمات.
76	المطلب الثالث: نقائص عملية التجميع.
77	المبحث الثاني: إعداد القوائم المالية المجمعة في المجمع SGPATC.
77	المطلب الأول: إلغاء العمليات الداخلية داخل محيط المجمع.
91	المطلب الثاني: إلغاء سندات الشركة الأم و توزيع الأموال الخاصة.

الصفحة	العنوان
100	المطلب الثالث: مدى تطبيق المجمع للنظام المحاسبي المالي في إطار إعداد القوائم المالية المجمع.
102	خلاصة.
104	خاتمة.
109	قائمة المراجع.
112	الملاحق.

فهرس الجداول

و الأشكال

أولاً: فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
41	التغيرات الرئيسية في المعيار المحاسبي الدولي 27.	(01)
59	تحويل سعر الصرف في عناصر الميزانية.	(02)
60	تحويل سعر الصرف في عناصر حساب النتائج.	(03)
72	المساهمات في الشركات في حالة نشاط.	(04)
73	المساهمات في الشركات في حالة التصفية.	(05)
75	المساهمات في رأس مال شركة " ألباب".	(06)
78	توزيع رقم الأعمال في محيط التجمع وفي خارجه.	(07)
79	توزيع الإيرادات بين شركات المجمع لسنة 2014.	(08)
80	توزيع التكاليف بين شركات المجمع لسنة 2014.	(09)
82	توزيع الحقوق حسب الطبيعة في محيط التجمع.	(10)
83	توزيع الحقوق في محيط التجمع.	(11)
84	توزيع الديون حسب الطبيعة في محيط التجمع.	(12)
84	توزيع الديون في محيط التجمع.	(13)
87	توزيع مؤونة تدني السندات في محيط التجمع.	(14)
88	توزيع مؤونة تدني الزبائن في محيط التجمع.	(15)
89	المخزونات في محيط التجمع.	(16)
90	القيمة المعادلة لسندات ANEP « » في الشركة « ALPAP »	(17)
91	توزيع الأموال الخاصة لـALPAP.	(18)
94	ميزان المراجعة الخاص بالمعالجة المحاسبية.	(19)
96	أصول المجمع.	(20)
97	خصوم المجمع.	(21)
98	حسابات النتائج المجمع.	(22)

ثانياً: فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
8	تصنيف المجمعات حسب البنية الهرمية.	(01)
9	تصنيف المجمعات حسب البنية الشعاعية.	(02)
9	تصنيف المجمعات حسب البنية الدائرية.	(03)
10	تصنيف المجمعات حسب البنية المركبة.	(04)
26	شكل توضيحي للتجميع بالتدرج.	(05)
54	مختلف أنواع عمليات الإقضاء الداخلية.	(06)
70	تنظيم الشركة الأم SGP ATC .	(07)
74	تمثيل بياني لمحيط التجميع لشركة تسيير المساهمات.	(08)

فهرس

الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
112	ميزانية المجمع ANEP الأصول.	01
113	ميزانية المجمع ANEP الخصوم.	02
114	حساب النتائج لمجمع ANEP.	03
116	الميزانية الإجمالية (الأصول) قبل المعالجة (Bilan cumulé) للمجمع SGP.	04
117	الميزانية الإجمالية (الخصوم) قبل المعالجة (Bilan cumulé) للمجمع SGP.	05
119	حساب النتائج الإجمالي قبل المعالجة (CR cumulé) للمجمع SGP.	06
121	جدول الأرصدة قبل وبعد المعالجة المحاسبية للأصول.	07
123	جدول الأرصدة قبل وبعد المعالجة المحاسبية للخصوم.	08
125	جدول الأرصدة قبل وبعد المعالجة المحاسبية لحساب النتائج.	09
128	جدول تغيرات الأموال الخاصة المجمع.	10
130	جدول التدفقات النقدية المجمع.	11
131	الملاحق المجمع.	12

قائمة الإختصارات

IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
SCF	Système Comptable Financier
TFT	Tableau des flux de trésorerie
TVCP	Tableau des Variations des capitaux propres
UGT	Unité Génératrice de Trésorerie
US GAAPS	United States Generaly Accepted Accounting Principales

مقدمة

شهد الإقتصاد الجزائري مرحلة انتقالية هامة خاصة بعد التخلي عن النظام الإشتراكي و التوجه نحو اقتصاد السوق و الإنفتاح الإقتصادي من خلال الإصلاحات الإقتصادية التي من شأنها إحلال التوازن لمواكبة التطورات الإقتصادية و اللحاق بمصاف الدول المتقدمة و تشجيع الإستثمار الأجنبي المباشر.

ففي منتصف التسعينات من القرن الماضي سعت الجزائر إلى تشجيع المجمعات الإقتصادية من خلال تنظيم سيرورتها بدءا بالجانب التشريعي بوضع قوانين كانت متعلقة بشروط الإنشاء، أو تلك المتعلقة بالجانب المحاسبي عن طريق إعداد مخطط محاسبي وطني خاص بالمجمع و الطرق المحاسبية المتبعة و مختلف الإجراءات المتعلقة بالمعالجات المحاسبية لها، فضلا عن المزايا الجبائية التي كرس دور المجمعات بمنح امتيازات خاصة، بل و تشجيع مثل هذا النوع من خلال الإعفاءات من بعض الإلتزامات الجبائية.

مع مرور الوقت، أخذ نشاط المجمع في الجزائر يتسع تماشيا مع التطورات الأخيرة التي تشهدها البيئة الإقتصادية، خاصة مع تمسك الدولة بالإلتزام إلى المنظمة العالمية للتجارة، و ما يلزمه من ضرورة بلوغ التوحيد و التوافق المحاسبيين، مما يسهل قراءة البيانات المالية لمستخدميها حتى لو كانت الشركة الأم تتعدى إقليمها المحلي (شركة أجنبية)، وعلى هذا الأساس عمد المشرع الجزائري إلى تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، و الذي تبعه المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق القانون 07-11 و كل ذلك من أجل تحقيق توافق مبادئ المحاسبة المحلية مع معايير المحاسبة الدولية و من ثمة بلوغ درجة عالية من الشفافية على المستوى العالمي.

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يجب بحثها في هذه المذكرة و هي:

ما مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة ؟

و للإجابة على هذه الإشكالية، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمجمع؟؛
- هل مفهوم السيطرة أو الرقابة في المعايير الدولية في إطار إعداد القوائم المالية المجمع هو نفسه المعتمد في النظام المحاسبي المالي؟؛
- ماهي طرق و إجراءات التجميع المعتمدة في المعايير الدولية مقارنة مع النظام المحاسبي المالي في إطار إعداد القوائم المالية المجمع؟؛
- هل القوائم المالية المجمع الحالية المعدة في إطار النظام المحاسبي المالي التي يقوم بها المجمع تتمتع بالمصادقية و الشرعية، وتهدف إلى خدمة مستخدميها في معرفة الوضعية المالية للمجمع؟.

فرضيات الموضوع

للإجابة على مختلف التساؤلات، المطروحة أعلاه، يمكن الإعتماد على اختبار الفرضيات التالية:

- مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منها شخصية معنوية خاصة بها.
- مفهوم الرقابة في كل من المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي متطابقا.
- تتطابق المبادئ العامة للتجميع النظام المحاسبي المالي تتطابق مع نظيرتها المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية.
- القوائم المالية المجمع المعدة في إطار النظام المحاسبي المالي تتمتع بالمصادقية وتعتبر عن الصورة الصادقة، كما أن مستخدمي القوائم المالية يمكنهم الإستفادة منها.

المنهج المستخدم

من أجل معالجة هذا الموضوع و الإجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، فالمنهج الوصفي تم من خلال تبيان مختلف المعايير الدولية و عرض النظام المحاسبي المالي في إطار القوائم المالية المجمع، أما المنهج التحليلي فقد تم استخدامه من خلال المقارنة بين النظام المالي المحاسبي و المعايير الدولية في موضوع التجميع، بالإضافة إلى دراسة حالة.

دوافع الموضوع

أ- **الدوافع العلمية:** من بين الدوافع العلمية للبحث في هذا الموضوع، كونه من المواضيع الحديثة في الجزائر وبتماشى مع الإصلاحات الإقتصادية الحاصلة وإعادة الهيكلة المنتظرة خاصة في هذه المجمعات الإقتصادية الوطنية هذا من جهة، ومن جهة أخرى التغيرات الحاصلة في المعايير الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة.

ب- **الدوافع المهنية:** للطالب اهتمامات بهذا الموضوع، خاصة في المجال المهني، من أجل توسيع مفاهيمه النظرية وتسهيل له التحكم فيه في المجال التطبيقي.

أهمية الموضوع

تتجلى أهمية الموضوع، في الدور الكبير الذي يلعبه مجمع الشركات، من خلال توسيع حجم النشاط الإقتصادي، جلب المستثمرين الجانب، تحريك عجلة الإقتصاد الوطني. كل هذا يتطلب وجود نظام محاسبي فعال يساهم في إعداد قوائم مالية مجمعة تتوافق مع المعايير الدولية و تمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات رشيدة.

أهداف الموضوع

من أهداف الموضوع الوقوف على التحيينات الحاصلة في القانون المحاسبي الجزائري في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة، و كذا أهم الإجراءات الخاصة بعملية التجميع المحاسبي و كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي.

هيكل الموضوع

بغرض تحصيل الهدف من الموضوع بالإجابة على التساؤلات المطروحة، و من خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب الموضوع، تم اعتماد الخطة التالية: مقدمة و ثلاث فصول منها فصل تطبيقي و خاتمة. تم التطرق في الفصل الأول إلى عموميات حول مجمع الشركات من مفاهيم اقتصادية وقانونية ومحاسبية، ومختلف مكونات مجمع الشركات، طرق و دوافع تكوين مجمع الشركات، و محيط المجمع، بالإضافة إلى الإمتيازات الجبائية لمجمع الشركات في الجزائر.

بينما في الفصل الثاني، تم التطرق إلى المعايير الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة المحينة و كذا طرق التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.

و في الفصل الأخير، تم إسقاط الجانب النظري في الواقع الميداني باعتماد أحد المجمعات الوطنية.

الفصل الأول:

مدخل عام للدراسة

مجمع الشركات

تمهيد

أمام التكامل المتزايد للأسواق المالية، وتدويل الخدمات المالية أمام طفرة الإقتصاد الرقمي، وتبادل المعلومات، وظهور العولمة وزيادة التطور الإقتصادي، والتطور التكنولوجي، أضحت المؤسسات الإقتصادية تعيش في وقتنا الحاضر مجموعة من التطورات الهائلة وصارت الأجواء مشحونة بالمنافسة، حيث أصبحت المؤسسات القوية تستهدف المؤسسات الضعيفة مما جعل التعاون والتكامل بين مختلف هاته المؤسسات أمرا لا ممر منه، إن أرادت هاته المؤسسات البقاء والمقاومة والتصدي للمنافسة الخارجية خاصة تجاه الشركات الكبيرة، وبحكم هذه التغيرات الحديثة وهذا الصراع القائم، وتماشيا مع التطور الإقتصادي العالمي، فكرت بعض المؤسسات في التحالف فيما بينهما، متبعة أشكالاً وأساليب مختلفة للتأقلم مع الوضع القائم، ومواجهة هذه الصراعات.

فمنها من اختارت التحالف الإستراتيجي، نظرا لوجود صراعات تنافسية بينها، ومنها من إكتفت بعقد تحالفات بسيطة كالشراكة مثلا، نظرا لغياب المنافسة فيما بينها.

وفي الآونة الأخيرة ظهر شكل جديد من أشكال التعاون بين الشركات، وهو " مجمع الشركات " حيث ظهر بقوة، ولوحظ عليه اتجاه نحو النمو والتوسع، فبرزت عنه تنظيمات ضخمة امتد نشاطها في عدة دول في شكل شركات متعددة الجنسيات، ولازم ذلك تدفق هائل في الإستثمارات المختلفة، مما دفع إلى الحديث في هذا الفصل عن مجمع الشركات، من حيث تعريفه، وطرق ودوافع تكوينه، وخصائصه، ومحيطه، وامتيازاته الجبائية في الجزائر.

وتتناول هذا الفصل ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية مجمع الشركات.

المبحث الثاني: طرق ودوافع تكوين مجمع الشركات، وخصائصه.

المبحث الثالث: محيط التجمع ومسار التجميع، والإجراءات الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية مجمع الشركات

في هذا في المبحث سيركز على مفهوم مجمع الشركات، من حيث بينته، وهو قد يتنوع بتنوع الناحية المعتمدة في تعريفه ومن أهمها ما يلي:

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول مجمع الشركات

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب المقسم إلى ثلاث فروع إلى مختلف المفاهيم للمجمع منها القانونية و الإقتصادية و المحاسبية

الفرع الأول: مفهوم المجمع من الناحية القانونية

وله مجموعة من التعاريف منها تعريف الأستاذين « Mercadal et javin »:

" مجمع الشركات عبارة عن مجموعة لكل منها شخصية معنوية خاصة بها، وموحدة فيما بينها من خلال روابط مختلفة، ومؤهلة من قبل المجمع (الشركة الأم) وهذه الأخيرة تطبق رقابة مستمرة على باقي هذه الشركات، محدثة بذلك وحدة في إتخاذ القرارات".¹

في حينعرف المشرع الجزائري المجمع بموجب المادة: 976 من المرسوم التشريعي رقم: 93-08 المتعلق بتأسيس مجمع الشركات كما يلي: " يجوز لشخصين معنويين وأكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا، ولفترة محدودة طبعا تطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الإقتصادي لأعضائها، أو تطويره، وتحسين نتائج هذا النشاط الإقتصادي وتميته".²

كما تنص المادة: 797 من المرسوم التشريعي السالف الذكر على: " أن يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع، مع مراعاة أحكام هذا القانون ويتم إعداده كتابيا، وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم ويتضمن لا سيما البيانات الآتية:

1/ تسمية التجمع؛

2/ اسم الشركة، أو موضوعها، أو الشكل القانوني، وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة، وإذا اقتضى الأمر رقم تسجيل كل عضو في السجل التجاري؛

¹ زرموت خالد، إدماج الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2010/2011، ص03.

² القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، برتي للنشر، الطبعة التاسعة، 2014، ص378.

3/ المدة التي أنشئ لأجلها التجمع؛

4/ موضوع التجمع؛

5/ عنوان مقر التجمع.

تتم جميع تعديلات العقد، وتنتشر حسب شروط العقد نفسه".¹

الفرع الثاني: مفهوم التجمع من الناحية المحاسبية:

تناول النظام المحاسبي المالي الجزائري مجمع الشركات في الفقرة 132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى القوائم المالية، حيث نصت هذه المادة على: "تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".²

كما أن الفقرة (132-2) من نفس القرار المذكور أعلاه أشارت إلى أن: "كل كيان له مقر أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويراقب كيانا أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات".³

الفرع الثالث: مفهوم المجمع من الناحية الإقتصادية:

أخذ المجمع عدة مفاهيم من الناحية الإقتصادية، أبرزها ما يتأتى: "مجمع الشركات هو مجموعة إقتصادية وتشريعية، مختلفة ومستقلة فيما بينها، ولكنها في الواقع خاضعة لوحدة قرار إقتصادية".⁴ وهناك مفهوم آخر لـ François Goré وهو: "مجمع الشركات عبارة عن مجموعة إقتصادية وتشريعية مكونة من شركة (أم) وشركاتها مع وجود ثلاث خصائص تجمعهم وهي:

1/ وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة؛

2/ تبعية الشركات التابعة للشركة الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة؛

3/ الطابع المالي للروابط بين الشركات، رابطة تسمى المساهمة".⁵

¹ القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، مرجع سبق ذكره ص 378-379.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009 ص.14.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مرجع سبق ذكره، ص 15.

⁴ زرموت خالد، مرجع سبق ذكره، ص 04.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 04-05.

الفرع الرابع: مفهوم المجمع من الناحية الجبائية.

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

وبهذا يمكن من خلال المفاهيم المختلفة التي تم عرضها حول مفهوم تجمع الشركات، يستخلص التعريف الآتي:

المجمع هو مجموعة الشركات المرتبطة فيما بينها اقتصاديا أو ماليا، تكون واحدة منها مسيطرة على الشركات المتبقية الأخرى، والتي تملك صفة التابع، وتكون المسيطرة تملك حق الرقابة واتخاذ القرار بصفة مركزية. فالشركات التابعة مستقلة من الناحية القانونية، وتابعة من الناحية الإقتصادية.

المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات

مجمع الشركات يمثل مجموعة اقتصادية وتشريعية متكونة من عنصر مركزي يتمثل في الشركة الأم وشركات تابعة، وهي بتجانسها تشكل المجمع. فالشركة الأم لها صلاحيات الرقابة على المجموع، واتخاذ القرارات.

الفرع الأول: الشركة الأم (société mère)

" الشركة الأم هي التي تكون رأس مال المجمع، وتمارس سلطة الرقابة، حيث تقوم بمراقبة عدة شركات فرعية، وتخول سلطة الرقابة، حيث تقوم بمراقبة عدة شركات فرعية، وتخول لها صلاحية اتخاذ القرار، وتعرف على أنها الشركة التي تملك شركة تابعة أو أكثر"².

1 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، القسم الرابع.

² منير سلامي، القوائم المالية المجمع على ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة باتنة، 2009-2010، ص 99.

كما تعرف الشركة الأم على أنها: " البنية القانونية التي تجمع القدرة الإستراتيجية، فهي تتحكم في النشاط، وتضمن المراقبة داخل المجمع".¹

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

ومن خلال المفاهيم المعروضة السابقة للشركة الأم يمكن استخلاص أنها هي المسؤولة على رقابة مختلف الفروع التابعة لها، وتتحكم في إصدار القرارات الإقتصادية، كما يمكنها القيام بدور صناعي أو مالي وذلك بتجميع النشاطات الإقتصادية المتماثلة والمتقاربة.

الفرع الثاني: الشركة القابضة (Holding)

عرفت الشركة القابضة حسب المادة 5 من الأمر رقم: 95-25 المؤرخ في 25/09/1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال السوقية للدولة على أنها: " تتولى الشركة القابضة العمومية تسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة وإدارتها وتنظم في شكل شركات المساهمة التي تحوز الدولة فيها رأسمالها كاملا، أو تشترك فيه الدولة، وأشخاص معنويون آخرون تابعون للقانون العام. وتتكون أصول الشركة القابضة العمومية، أساسيا من قيم منقولة في شكل أسهم وسندات مساهمة، وشهادات استثمار، وأي سند آخر يمثل ملكية الرأسمال أو الدينون".²

ما يمكن استخلاصه من خلال هذا التعريف أن الشركة القابضة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري بل تقوم بدور مالي، إذ ينحصر نشاطها في تسيير المساهمات المالية المتعددة، التي تملكها في مختلف الشركات.

الفرع الثالث: الشركة التابعة والفروع

تعرف الشركة التابعة كما يلي " الشركة التابعة هي التي يسيطر عليها من طرف شركة أخرى (الشركة الأم أو الشركة القابضة)، على أن يكون رأسمالها على الأقل مكتسب بنسبة على الأقل 50% وهو ما

¹ مقدمي أحمد، النظام المحاسبي والجبايي لمجمع الشركات، حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص08.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 55 الصادر بتاريخ 27 سبتمبر 1995، ص07.

يمكنها من التحكم في التسيير والإدارة، وممارسة الرقابة، وهذا لا يمنع من إمتياز الشركة التابعة بشخصية معنوية خاصة بها".¹

في حالة وجود مساهمة بسيطة تتراوح ما بين (10%) و (50%) تكون في هاته الحالة أمام مساهمة بسيطة، لا تخول لها الإدارة وممارسة الرقابة أو التسيير.

كما أنه يجب التمييز بين الشركات التابعة، التي تتميز بشخصية معنوية خاصة بها، والشركات الفرعية (Succursales) أو المكاتب التي ليس لها شخصية معنوية خاصة بها، حيث يمكن تعريف الشركات الفرعية على أنها: " وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة (Filiales) من حيث أنها لا تملك شخصية معنوية تتميز بها، وبذلك فهي لا تشكل هياكل قانونية مستقلة، كما أنها تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة، وذلك لضمان سير النشاط فقط".²

المطلب الثالث: تصنيف مجمع الشركات

إن تصنيف مجمع الشركات يختلف من مجمع لآخر، وذلك تبعا لتعدد أدوار الشركة، كما تختلف الروابط بين مختلف الشركات في المجمع. ومن هذا المنطلق يميز بين نوعين، أو صنفين من المجمعات، فقد تصنف حسب طبيعتها أو حسب بنيتها.

الفرع الأول: تصنيف المجمع حسب طبيعته

حسب هذا التصنيف يوجد عدة أشكال منها:

أولاً- المجمعات الصناعية (les groupes industriels)

في هذا الشكل من المجمعات تمارس الشركة الأم نشاطا صناعيا أو تجاريا، ويتم تشكيل المجمعات بغرض توسيع النشاطات، ويحدث ذلك بإنشاء شركات تابعة، أو بشراء شركات موجودة.

ثانياً- المجمعات التعاقدية (les groupes contractuels)

يتشكل هذا النوع من المجمعات للقيام بعقود مختلفة تربط الشركات بعضها البعض، ولا يتعلق الأمر بالحيازة على مساهمات مالية، ولكن بتقوية تبعية الشركات.

¹ مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص11.

² مقدمي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص04.

ثالثاً- المجمعات المالية (les groupes financiers)

تسعى هذه المجمعات إلى حيازة المساهمات المالية في شركات أخرى ويقتصر نشاطها على تسيير المالية فقط، مثل الشركات القابضة.

رابعاً- المجمعات الشخصية (les groupes personnels)

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.

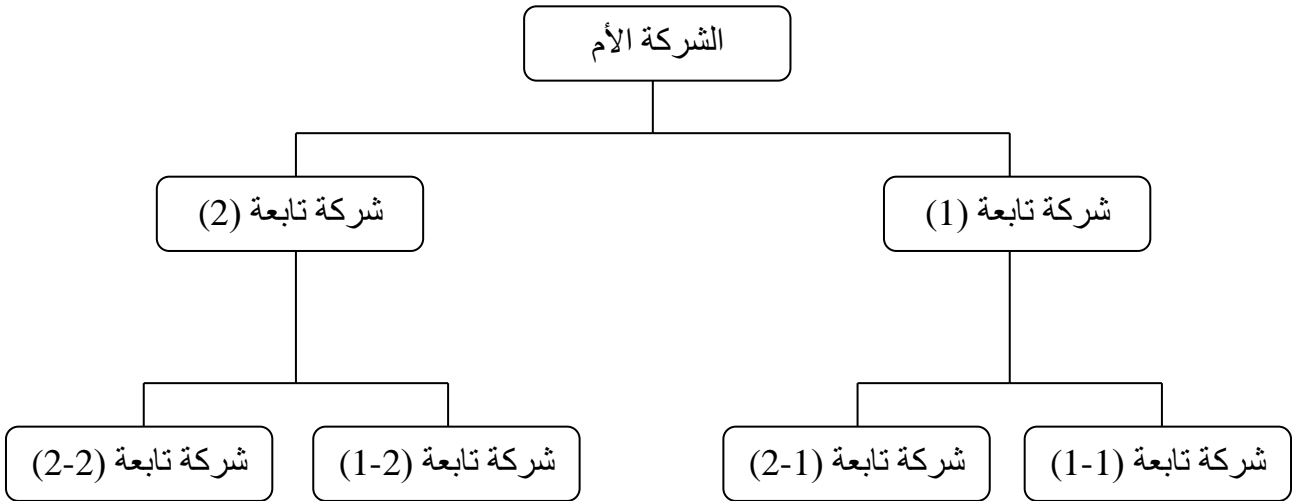
الفرع الثاني: تصنيف المجمع حسب بنيته

من بين أهم البنيات المكونة لمجمع الشركات حسب هذا التصنيف نجد الآتي:

أولاً- البنية الهرمية (la structure pyramidale)

في هذا النوع من المجمعات تمتلك الشركة الأم مساهمات في شركات تابعة، وهذه الأخيرة تمتلك بدورها مساهمات في شركات تابعة أخرى، حيث تعتبر هذه البنية من أقدم البنيات المعروفة، والشكل الآتي يوضح هذه البنية:

الشكل رقم (01): تصنيف المجمعات حسب البنية الهرمية¹



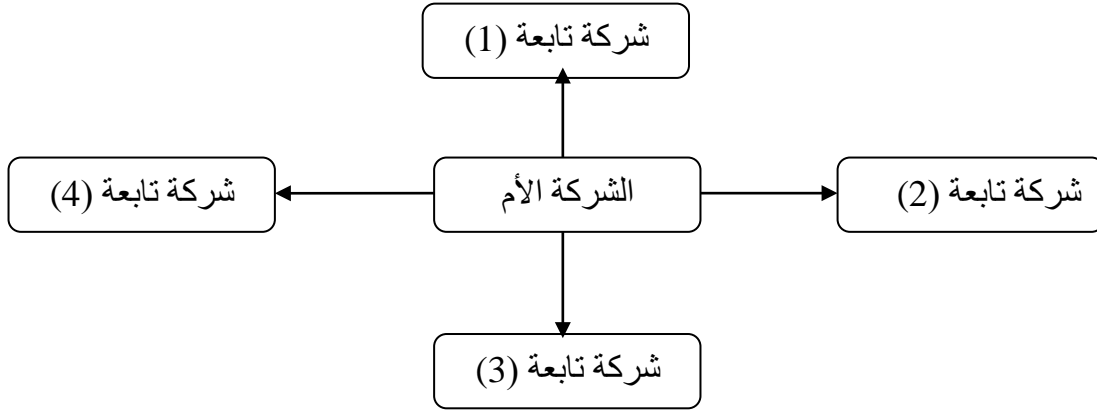
المصدر: مقدمي أحمد، مرجع سابق ص 13.

¹ مقدمي أحمد، مرجع سابق، ص 13.

ثانيا - البنية الشعاعية (la structure radiale)

في هاته البنية تمتلك الشركة الأم مساهمات مباشرة في عدة شركات، وتمارس عليها رقابة مباشرة، حيث أن كل شركة تابعة ليس لها أي علاقة تربطها بالشركات الأخرى، كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم (02): تصنيف المجمعات حسب البنية الشعاعية¹

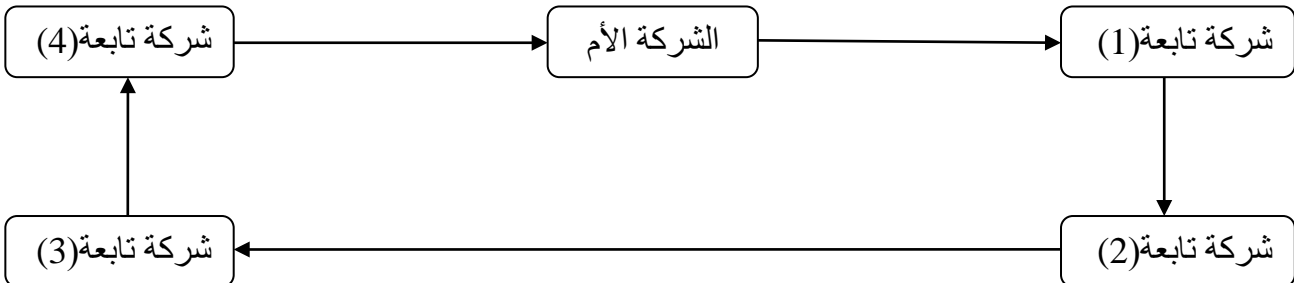


المصدر: مقدمي أحمد، مرجع سابق ص 14.

ثالثا - البنية الدائرية (la structure circulaire):²

حسب هذه البنية فإن الشركة الأم تمتلك مساهمات في شركات أخرى، وهذه الشركات تمتلك بدورها مساهمات في شركات أخرى، وهذه الشركات تمتلك بدورها مساهمات في شركات أخرى بحيث تصبح الشركة الأم تمتلك بطريقة غير مباشرة مساهمة في الشركات التابعة لتلك التي تملك فيها مساهمات بطريقة مباشرة، مثلما يوضحه الجدول الآتي:

الشكل رقم (03): تصنيف المجمعات حسب البنية الدائرية



المصدر: مقدمي أحمد، مرجع سابق ص 14.

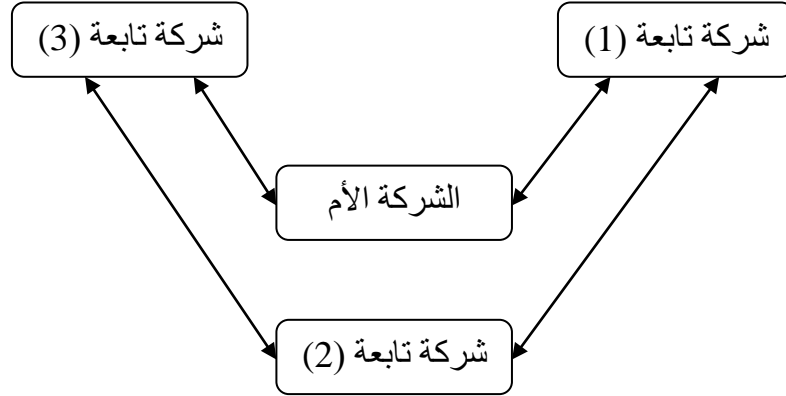
¹ مقدمي أحمد، مرجع سابق، ص 14.

² نفس المرجع السابق، ص 14.

رابعاً - البنية المركبة (la structure combinée):

تعتبر هذه البنية من أعقد البنيات، لأنها تشكل مزيجاً بين البنية الهرمية والبنية الشعاعية والدائرية، والجدول الآتي يوضح هذه البنية المركبة:

الشكل رقم (04): تصنيف المجمعات حسب البنية المركبة¹



المصدر: مقدمي أحمد، مرجع سابق ص 15.

من خلال أشكال البيانات الأربعة: الهرمية، الشعاعية، الدائرية، والمركبة، التي مرت سابقاً، تكمن نتيجة مؤكدة، وهي أن الشركة الأم تعتبر المحور الأساسي في كل هاته الأشكال من البنيات، و أنها تتحكم في القرارات الاقتصادية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

المبحث الثاني: طرق ودوافع تكوين مجمع الشركات وأهم خصائصه

من خلال التطور الهائل الذي عرفته الشركات في عصرنا الحاضر وتنامي حدة المنافسة فيما بينها، أدى إلى التفكير في ضرورة التحكم في تسيير شؤونها الاقتصادية والمالية والتجارية، مما حدا بها في النهاية إلى تبني فكرة التكتل فيما بينها، لتشكل بذلك مجمعات بطرق مختلفة، تبرم بين المؤسسات، في ظل مجموعة من الدوافع.

و من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إليها، مع بيان مختلف طرق إنشاء المجمعات ودوافع ذلك وأهم خصائصها.

¹ مقدمي أحمد، مرجع سابق، ص 15.

المطلب الأول: طرق ودوافع تكوين مجمع الشركات

يقسم هذا المطلب إلى فرعين، الأول يخص طرق تكوين المجمعات بينما الثاني دوافع تكوين مجمع الشركات.

الفرع الأول: طرق تكوين مجمع الشركات

في خضم المنافسة الشرسة بين مختلف الشركات في عصرنا الحاضر، سواء على المستوى المحلي، أو على المستوى العالمي بات من الضروري السعي إلى التكتل في شكل مجموعات تدافع عن مصالحها، كي تحافظ على كيانها، وتضمن بقاءها، وقد أخذ في تكوين هذه المجمعات طرقا شتى، نذكر منها ما يأتي:

أولاً- عقود التعاون بين المؤسسات:

تستطيع شركة ما أن تتعاون مع شركة أخرى، وهذا على أساس تعاقدية، دون أن تكون لها صلة مالية تربطها بها، ومن أهم العقود التي يمكن أن تعتمد عليها الشركات للتعاون:

1/ عقود المقاوله من الباطن: ويقصد بذلك تكليف مؤسسة لأخرى بتنفيذ جزء من عقود الإنتاج والخدمات لصالحها، بينما تحتفظ هي من خلال هذه العقود بالمسؤولية الإقتصادية النهائية، ومن ثمة فالشركة المقاوله من الباطن لا يمكنها أن تتصرف بحرية وإنما تبقى تحت سيطرة الشركة المكلفة لها.¹

2/ عقد الصناعة بالإشتراك:

ويتم من خلاله مساهمة مؤسستين أو أكثر في صناعة منتج ما أو عدة منتجات، وهذه المساهمة تتم بصفة عامة، إما بإستعمال وحدة إنتاج مشتركة، أو بالتنظيم العقلاني للمهام.

ثانياً- المساهمة

تعرف المساهمة على أنها حيازة جزء من رأسمال في شركة أخرى ويعرفها القانون التجاري الجزائري كما يلي: " تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء من رأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها".²

¹ كنزة زيتوني، دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات، دراسة حالات (الو.م.أ، فرنسا، الجزائر)، مذكرة ماجيستر، كلية

العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص 33.

² القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، مرجع سابق، المادة 729، ص 355.

ثالثا- المراقبة

تناول النظام المحاسبي المالي الجزائري المراقبة في الفقرة (5-132) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي، ومحتوى القوائم المالية، حيث نصت هذه المادة على: " فالمراقبة هي كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته".¹

ويمكن القول أن شركة تمارس الرقابة على شركات أخرى، حسب المادة 731 المعدلة من القانون التجاري إذا كانت: " تملك بطريقة مباشرة، أو غير مباشرة جزءا يتعدى نسبة (40%) من حقوق التصويت، و لا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة، أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها".² وتجدر الإشارة إلى أن الرقابة، تعتمد في ممارستها على إمتلاك حقوق التصويت، بدلا من المساهمة في رأس المال عن طريق إمتلاك أسهم أو سندات.

رابعا- الإندماج

" ويقصد بالإندماج بصفة عامة إتحاد المصالح بين شركتين أو أكثر وقد يتم هذا الإتحاد من خلال المزج الكامل بين الشركتين، لظهور كيان جديد يكون عادة أقوى من الشركتين قبل الإندماج، ويعتمد تحقيق الإندماج بين الشركات على توفر الإدارة والرغبة في إتحاد القوى الإقتصادية ووضع الشركات الإقتصادية تحت ظل دائرة موحدة".³

ويمكن أن يتم الإندماج من عدة طرق، وهي:

1/ الإندماج عن طريق الإمتصاص: حيث تمتص شركة ما شركة أخرى، وبذلك تفقدها شخصيتها المعنوية، بينما تحتفظ هي بشخصيتها المعنوية.

2/ الإندماج عن طريق إنشاء شركة جديدة: من خلال إندماج شركتين أو أكثر، مستقلة لتكوين شركة جديدة، حيث تفقد هذه الشركات شخصيتها المعنوية.

3/ الإندماج عن طريق إنشاء شركة جديدة: وذلك من خلال إندماج شركتين أو أكثر، مع عدم زوال الصفة القانونية للشركات المندمجة".⁴

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص14.

² القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، مرجع سابق، ص355.

³ طارق عبد العال حماد، إندماج وخصخصة البنوك، الدار الجامعية، القاهرة، عام 1999، ص05.

⁴ رشيد عريوة، أساليب وطرق إندماج الشركات، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة باتنة، عام 2010/2009، ص 11-12.

الفرع الثاني: دوافع تكوين مجتمعات الشركات، وأهمية قوائمها المالية المجمع:

أولاً- الدوافع: يتم عرض فيما يلي بعض الدوافع المشجعة على تبني فكرة المجمع، والتي يمكن تلخيصها في نوعين من الدوافع هما: الدوافع الإقتصادية، والدوافع المالية.

1/ الدوافع الإقتصادية: وتعتبر من أكثر الدوافع إنتهاجا، لأنها تسمح بتحقيق مجموعة من الإمتيازات الإقتصادية، التي تتمثل في النقاط الآتية:

1-1/ تعبئة وتوفير الوسائل المختلفة والتكميلية، والتي لا تستطيع مؤسسة بمفردها توفيرها، على سبيل المثال، توفير وسائل التمويل فالشركة الأم لها قدرة التفاوض مع البنوك للحصول على الوسائل التمويلية لفائدة الشركات التابعة لها".¹

ومن ثم فالشركات الكبرى، أو مجتمعات الشركات، يمكنها تحقيق نتائج هامة عكس الصغرى لأنها تستطيع توظيف وسائل مختلفة، وإحداث إستثمارات بتكاليف أقل.

1-2/ التقليل من شدة المنافسة، بحيث يمكن الإتفاق حسب إستراتيجية مشتركة على تحديد وحصر الشركات المنافسة، والمتواجدة في السوق الواحدة.

1-3/ المصداقية والديمومة، حيث يمكن للمؤسسات الصغيرة تعزيز مكانتها بالتجمع وذلك بالإشتراك مع مؤسسات كبيرة، حيث تمكنها هذه الأخيرة من تثبيت إستراتيجيتها وتدعيم قدراتها المالية.

1-4/ إقتحام الأسواق، وذلك بعد إختيار البلدان التي تراها مناسبة، بحيث أنه خلال التجمع، تتمكن الشركات من التعرف على الأجواء السائدة في هذه البلدان، وتوفير ما يناسب ذلك لبيع منتجاتها.

1-5/ التحويل التكنولوجي وإكتساب الخبرات، وذلك بإنتقال التكنولوجيا والمهارة من صاحبها الأصلي (المخترع) إلى المستقدمين لها، وتسمح بذلك بالحفاظ على تطوير تنافسية المنتجات.

2/ الدوافع المالية والقانونية:

توجد مجموعة من الدوافع المالية والقانونية التي تشجع على تجمع وتكتل الشركات مع بعضها بعضا، يذكر منها ما يأتي:²

¹ كنزة زيتوني، مرجع سابق، ص 41.

² نفس المرجع السابق، ص 41.

2-1/ السماح بتقسيم قطاعات النشاط داخل الكيانات القانونية، بتحديد كل من مسؤوليات الشركة الأم، والشركات التابعة لها، حيث تعتمد معظم الشركات التي تريد مركزية نشاطاتها إلى إختيار التنظيم في شكل مجمع، لأن هذا الأخير يسمح بمرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم نشاطه.

2-2/ يقدم مجمع الشركات بالتوسع داخليا عن طريق إنشاء فروع جديدة وهذه العملية تسمح بزيادة رأس المال المملوك واقعيا، إلا أن هذا التوسع لا يسمح بالضرورة في زيادة الحق في الرقابة، لذلك تلجأ المجمععات إلى التوسع خارجيا عن طريق حيازة أسهم شركات أخرى، وهذا بهدف ممارسة الرقابة عليها، ومن ثمة حماية مصالحها عن طريق التقليل من المنافسة.

ثانيا- أهمية القوائم المالية المجمععة:

القوائم المالية الفردية للشركة الأم، تبرز في أصولها سندات مساهمة في شركات أخرى تابعة لها، وكل سهم من هذه الأسهم يعبر عن رأسمال شركة تابعة، والمركز المالي لهذه الشركات لا يمكن التعبير عنه بصفة شاملة بواسطة الأسهم بمفردها.

أما الحسابات الموحدة أو المجمععة، فتعطي معلومات أكثر دقة وشمولية عن مجموع شركات المجمع، إذ تتضمن هاته القوائم المجمععة معلومات حول ثروة الشركات ومركزها المالي، ونتائج نشاطاتها فهي إذن تقدم لنا معلومات قيمة، تتمثل في الآتي:

1/ الممتلكات:

تعطي معلومات حول الممتلكات التي يسيرها المجمع، وهذه الممتلكات قد تكون مصانع، أو عقارات، أو معدات، أو أصول مالية، وهذه المعلومات لا يمكن الإفصاح عنها بواسطة القوائم المالية للشركة الأم التي تتضمن سندات المساهمة المسجلة بتكلفة الدخول.

2/ الوضعية المالية:

القوائم المالية الفردية للشركة الأم تتضمن الإفصاح عن كافة الديون والحسابات المدينة، تجاه غيرها من خارج المجمع، كما يتم الإفصاح بنفس الطريقة على الديون والحسابات المدينة تجاه فروع المجمع. أما القوائم المالية المجمععة، فلا تظهر إلا الديون والحسابات المدينة الحقيقية، تجاه غيرها من الشركات، أما الديون والحسابات المدينة تجاه الفروع فلا تظهر لأنه تم إلغاؤها.

وهذه الطريقة في الإفصاح عن القوائم المالية المجمععة أكثر وضوحا بحيث أنها تعطي للمستثمرين، والمقرضين صورة أوضح عن الوضعية المالية للمجمع.

الوضعية المالية للشركة الأم يمكن أن تكون جيدة، بالرغم من درجة الإستدانة الكبيرة للمجمع، وعلى العكس من ذلك، يمكن أن تكون الوضعية المالية للشركة الأم سيئة، بالرغم من الوضعية المالية المقبولة للمجمع.

3/ نتائج النشاطات

القوائم المالية المجمعة، تظهر إجمالي رقم الأعمال والنتائج المحققة من طرف المجمع، مع الإفصاح من مساهمة كل شركة في هاته النتائج، سواء أكانت خسارة، أم أرباحا موزعة، أو محتفظا بها في الإحتياطيات، وأن التنازل على عناصر أصول بين شركات نفس المجمع يمكنه أن يحقق فوائض قيمة أرباح لا يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية المجمعة.

فالإفصاح إذن عن بعض هذه المعلومات، وعدم الإفصاح عن بعضها الآخر، في القوائم المالية المجمعة، يسمح بقياس أداء المجمع، والتنبؤ بالمستقبل، كما يسمح بقياس أداء كل فرع، مع إظهار مؤشرات التسيير للفروع، وذلك من وجهة نظر المجمع، كما يمكن أن تظهر القوائم المالية المجمعة توجهات المجمع.

4/ النمو الداخلي:

النمو الداخلي هو نتيجة تعبر عن نمو جميع شركات المجمع وليس نمو الشركة الأم بمفردها، بحيث يكون هذا النمو ناتجا عن عمليات مع أطراف خارجية عن المجمع.

5/ النمو الخارجي:

قد يتمكن المجمع من شراء أسهم شركات في وضعية سيئة تنشط في مجال معين، يتحكم فيه المجمع بصفة جيدة، من خلال إعادة هيكلة هذه الشركة، فيمكنه عندئذ تحقيق أرباح عن طريق النمو الخارجي في:

في حالة النمو الإيجابي: يمكن للشركة الأم أن تحقق تطورا معتبرا، وذلك عن طريق شراء أسهم شركات جديدة، وإذا كان سعر شراء هذه الأسهم مرتفعا جدا، فإن الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي للمجمع، يجب أن يمكن من تسديد القروض التي مكنت من شراء هذه الأسهم.

في حالة النمو السلبي: أما إذا كانت إمكانيات المجمع غير كافية، فذلك يؤدي إلى عدم القدرة على تسديد الديون، ويكون النمو الخارجي عندئذ نموا سالبيا.

المطلب الثاني: خصائص مجمع الشركات

يمكن تلخيص أهم خصائص مجمع الشركات في عنصرين أساسيين هما، الارتباط في المجمع، والإستقلالية في المجمع.

الفرع الأول: الارتباط في مجمع الشركات

إن وحدة القرار التي يفرضها المجمع على الشركات المكونة له، تستوجب وجود علاقة تبعية بين الشركة الأم، والشركات المختلفة المكونة للمجمع، هذه التبعية يمكن أن تأخذ عدة أشكال منها:

أولاً- التبعية ذات الطابع المالي:

تنتج هذه العلاقة التي تربط الشركة الأم (صاحبة القرار) والشركات الأخرى المكونة للمجمع عن طريق امتلاك الشركة الأم، بصفة مباشرة لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية، كما أن هذه التبعية تنشأ كذلك بعد امتلاك أكثر من (50%) من حقوق التصويت بطريقة مباشرة، أو غير مباشرة، بواسطة شركة أو أكثر مراقبة، وهي في نفس الوقت تراقب شركة أخرى.¹

ثانياً- التبعية ذات الطابع الإداري:

تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئة الإدارية (مجلس الإدارة)، وفي بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة المالية فمثلا بتوزيع أغلبية الأسهم على الأفراد (أسهم مملوكة من قبل مدخرين صغار، هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية)، أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل مسؤوليات التسيير.²

ثالثاً- التبعية ذات الطابع التعاقدى:

تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقيات مع الشركة (عقود التصرف المطلق الإلزامي)، أو باتفاقيات مع بعض المساهمين (اتفاقيات التصويت، تعيين الأعضاء الإداريين)، كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية للشركة.³

¹أمال فريال، مرجع سابق، ص05.

²نفس المرجع السابق، ص06.

³نفس المرجع السابق، ص16.

رابعاً - التبعية ذات الطابع الإقتصادي:

ينتج هذا النوع من الإرتبط في حالة شبه إحتكارية للمجمع، أو في النشاطات المتعلقة بالمقولة من الباطن لشركة تعمل أساساً في المجمع.

الفرع الثاني: الإستقلالية في مجمع الشركات

تعتبر الإستقلالية كمبدأ أساسي وضروري لإنشاء المجمعات فالمجمع ليس له شخصية إعتبارية خاصة به، وهذه الخاصية - الإستقلالية - تخص كل شركة داخلية في محيط المجمع في حد ذاتها، بإعتبار أن الشخصية المعنوية شرط أساسي يسمح لها بالإنضمام إلى المجمع.¹

المبحث الثالث: محيط المجمع ومسار التجميع والإجراءات الجبائية في الجزائر

يقصد بمحيط المجمع، المجال الذي تؤول إليه الشركات المعنية بتجميع حساباتها، وفيه تحدد الرقابة التي تمارسه الشركة الأم على فروعها، ولتحديد نوع هذه الرقابة، لا بد من تحديد نسبة المساهمة في رأس المال ومن خلال هذا المبحث سيتم الطرق لأنواع الرقابة و كذلك الإجراءات الجبائية المتخذة لمجمع الشركات في الجزائر.

المطلب الأول: محيط المجمع ونسبة الرقابة والفائدة

يقسم هذا المطلب إلى ثلاث فروع، الأول يتناول محيط المجمع، بينما الثاني الرقابة و أنواعها، و الأخير يتناول نسبة الفائدة.

الفرع الأول: محيط المجمع

لقد كان من السهل تعيين محيط المجمع، لو أن مفهوم هذا الأخير كان متفقاً عليه بين مختلف التشريعات، لكن بما أن حدوده تتغير حسب الزاوية التي ينظر إليه من خلالها، فإن وجهة النظر القانونية عن الإقتصادية والمحاسبية اللتان لا تتفقان حول حدود هذا المجمع.

وحسب المعيار الدولي IFRS 10: القوائم المالية الموحدة " المجمع هو عبارة عن الشركة القابضة وكل الشركات التابعة لها"².

وعليه يمكن القول بأن محيط المجمع يتكون من:

¹ آمال فريال، مرجع سابق، ص 07.

² IFRS 10, Annexe « A » définition de groupe ».

أولاً- الشركة الأم: هي التي تكون على رأس المجمع، وتمارس سلطة الرقابة.
ثانياً- الشركة الملحقة: هي كل الشركات التي تكون تحت الرقابة القانونية، أو الفعلية للمؤسسة الأم، سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

وحسب الفقرة (11-132) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 السالف الذكر فإن الشركة الزميلة هي: " كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي، ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة".¹

الفرع الثاني: الرقابة (السيطرة)

تعرف الرقابة "بسلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته"².

أولاً- أنواع الرقابة: توجد ثلاثة أنواع للرقابة:

1/ الرقابة المطلقة (Contrôle Exclusif):

ينتج هذا النوع من الرقابة بإمتلاك الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت، بطريقة مباشرة، أو غير مباشرة، ويمكن التمييز بين أنواع ثلاثة للرقابة المطلقة:

1.1 الرقابة المطلقة القانونية: (Contrôle Exclusif de Droit)

ينشأ هذا النوع من الرقابة بحيازة الشركة الأم على أغلبية حقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة، أو غير مباشرة (أكثر من 50%).

2.1 الرقابة المطلقة الممارسة بالفعل: (Contrôle Exclusif de fait)

إذا كانت الشركة الأم تملك (50%) من حقوق التصويت، أو أقل من (50%) لشركة أخرى، يكون لها السلطة في:

- 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؛
- السيطرة على أكثر من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت، بالإتفاق مع مستثمرين آخرين.³

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص 17.

MESSEKDJI Chafik, Techniques de consolidation des comptes, 2^e Edition, guide de l'étudiant, 2012, Houma p18.,

BOUBIR Djelloul, Consolidation des comptes, 3^e Edition, Les Editions du Sahel, 2013, p. 31.

3.1/ الرقابة المطلقة التعاقدية: (Contrôle Exclusif Contractuel)

"حسب الفقرة (13-4) من المعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) الرقابة التعاقدية تنتج عندما تملك الشركة الأم، نصف (50%) أو أقل من (50%) من حقوق التصويت لكيان آخر له القدرة في التحكم في السياسات المالية، والتشغيلية لهذا الكيان، بموجب عقد أو بند من القانون التأسيسي"¹.

2/ الرقابة المشتركة (Contrôle Conjoint)

عبارة عن اتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي، وتوجد فقط عند الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة.²

من خلال هذا المفهوم يتضح أن الرقابة المشتركة تشمل ثلاث أفكار رئيسية متكاملة:

- إقتسام الرقابة يشترط أن لا يسيطر المساهمين أو الشركاء على تلك الشركة بمعنى أن تكون هناك مكانة لأي شريك أو مساهم لوحده؛
- يجب أن يكون عدد الشركاء أو المساهمين محدود لكي يتسنى لأعضائه وضع اتفاق مشترك؛
- مفهوم الإستغلال المشترك يشترط أن يكون النشاط معبرا ومحل إدارة جماعية.

3/ التأثير الملحوظ (Influence Notable)

التأثير الملحوظ هو السلطة المشتركة أو المساهمة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والعملياتية في الشركة المستثمر فيها.

ويتحقق التأثير الملحوظ في الحالات التالية:

- أن تمتلك على الأقل 20% من حقوق التصويت بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- المشاركة في إدارة الشركة المملوكة؛
- المشاركة في إيجاد القرارات الإستراتيجية؛
- وجود تبادلات على مستوى الإطارات ذوي الكفاءات العالية في التسيير؛
- التمويل المتبادل للمعلومات التقنية الهامة والأساسية.³

¹ BOUBIR Djelloul, Op,Cit,p32.

² BOUBIR Djelloul, Op,Cit,p33.

³ MESSEKDJI ChafiK,Op,Cit, p20-21.

ثانيا - قياس مجال الرقابة:

قياس الرقابة تعني تحديد نسبة الرقابة التي تربط الشركة الأم بالشركات الأخرى، فنوع هذه الرقابة يتحدد بهذه النسبة، وهذا في حالة الإرتباطات التي تأخذ صفة تعاقدية، أما في حالة ما إذا كانت هناك إرتباطات مالية بين شركتين أو أكثر، فإن تقديره يكون أساسا بالإعتماد على نسبة الفائدة وعليه يمكن أن نميز بين كل من :¹

- نسبة الرقابة؛

- نسبة الفائدة.

1/ نسبة الرقابة:

تعتبر نسبة الرقابة العنصر الرئيسي لعمليات التجميع، بإعتبارها أداة يمكن الإعتماد عليها في تحفيز قائمة الشركات التي يمكن ضمها في محيط التجميع، كما أنها تسمح بتحديد الطريقة أو الأسلوب الملائم بتجميع الحسابات، كذلك توضح لنا رابطة التبعية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

1-1/ مبدأ حساب نسبة الرقابة: يتم حساب نسبة الرقابة على أساس جمع حقوق التصويت المملوكة، إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على الشركات الخاضعة للرقابة المطلقة من طرف الشركة التي تقوم بالتجميع، فالرقابة المطلقة تحدد مثلا، إذا كانت حقوق التصويت أكبر أو تساوي 50% وفي بعض الحالات إذا كانت هذه الحقوق أقل من 50% ولا توجد أي شركة أخرى تملك نسبة أكبر أو تساوي تلك التي تملكها، فبإمكانها ممارسة الرقابة المطلقة.²

لا ينبغي الخلط بين ملكية جزء من حقوق التصويت و ملكية جزء من رأس المال والتساوي بينها لا يكون إلا في حالات نادرة، كما أنه عند حساب حقوق التصويت ينبغي الأخذ بعين الإعتبار مايلي:³

- الأسهم لها أولوية من حيث العوائد وليس لها حق التصويت؛

- الأسهم الشخصية المكتتبه؛

- شهادات متعلقة بالإستثمار؛

¹Mohamed NEJI HERGLI, Maitriser la consolidation des comptes, Octobre 2007, P18.

² كارش سعيد، إدماج الحسابات في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة مجمع سودياف، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011-2012، ص27.

³ كارش سعيد، مرجع سابق، ص27.

- الحقوق التي تملكها الشركة في ذمتها.

1-2/ إستعمالات نسبة الرقابة: تستخدم نسبة الرقابة لتشخيص هيكل المجمع وذلك بالإشارة إلى مختلف الشركات التي تكون تحت الرقابة المطلقة أو الرقابة المشتركة أو التأثير الملحوظ.

- رقابة مطلقة (الإدماج الكلي)؛
- رقابة مشتركة (الإدماج النسبي)؛
- تأثير ملحوظ (الوضع في التكافؤ أو المعادلة).

الفرع الثالث: نسبة الفائدة

تعرف نسبة الفائدة بأنها حصة المال المملوك من طرف الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، أما من الناحية المالية فهي تبين حصة الذمة المالية التي تملكها الشركة الأم في الشركة المجمعة.

أولاً- مبدأ حسابها:¹

يتم حساب نسبة الفائدة على أساس مجموع جداءات نسبة رأس المال الممتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في الشركة الأخرى التابعة، يمكن إستنتاج ثلاث مراحل لحساب نسبة الفائدة:

- تشخيص نوع العلاقة التي تربط كل من الشركة الأم والشركة التابعة؛
- حساب جداء نسبة ملكية رأس المال لكل شركة من الشركات التابعة؛
- نقوم بحساب مجموع هذه الجداءات لنتحصل في الأخير على نسبة فائدة.

ثانياً- إستعمال نسبة الفائدة:

تسمح نسبة الفائدة بتحديد حقوق الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، وذلك قصد توزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة بين الشركة الأم والتي تمثل فوائد الأغلبية، أي فائدة المجمع والأطراف الخارجية، والتي هي فوائد خارج المجمع، أو ما يسمى بفوائد الأقلية. كما أن نسبة الفائدة تستخدم في مختلف مراحل التجميع كالمعالجة، الإدماج، الإقصاء، والتوزيع، فهي تسمح بتوضيح العناصر التي تعود بالفائدة على المجمع، ونخص بالذكر هنا الأطراف الخارجية (الأجنبية) عن المجمع.

¹ كارش سعيد، مرجع سابق، ص28.

المطلب الثاني: مسعى التجميع

بعد اختيار نمط التجميع، من المهم تجديد المسعى التالي، هذا المسعى يختلف من مجموعة لأخرى حسب القواعد المحاسبية المطبقة في المجموعة.

الفرع الأول: مسعى مركز

في هذا المسعى يتم ضمان أغلبية العمليات المجمعة من طرف كل شركة مجمعة، وأهم مراحلها هي كالتالي:

- تحرير قائمة المؤسسة للتجميع، وطريقة التجميع لكل مؤسسة تنتمي إلى المحيط؛
- البحث عن مجموعة الوثائق الضرورية، من أجل جمع المعلومات اللازمة للتجميع، ومن بين هذه الوثائق، ميزانية كل مؤسسة مجمعة، العمليات بين المؤسسات المعنية بالتجميع، التغيرات لرؤوس الأموال الصافية، المعلومات حول السندات للمؤسسات المجمعة... إلخ؛
- يجب تحويل جميع حسابات فروع المستقلة الأجنبية في محيط التجميع بعملية التجميع؛
- إعادة معالجة التجميع، تجانس وإندماج الحسابات، إلغاء العمليات المتبادلة؛
- الجبائية المؤجلة؛
- فوارق التقييم وفوارق الإكتساب للسندات، أو فائض أو نقص القيمة أثناء التنازل عن سندات المؤسسة المجمعة.

الفرع الثاني: مسعى غير مركز

من أجل هذا المسعى يتم تحضير الحسابات حسب قواعد تمثيل أو تقييم المجمع، وتقوم به كل مؤسسة معنية بالتجميع فردياً، في هذه الحالة، مصلحة التجميع تستلم المعطيات لمختلف المؤسسات التي تنتمي إلى محيط التجميع.

هناك نوعين من الأعمال المحققة على مستوى كل مجمع وكل مؤسسة معينة بالتجميع:

أولاً- أعمال كل مؤسسة:

تحضر المؤسسات المعنية بالتجميع الحسابات حسب قواعد تمثيل وتقييم تم طلبها من طرف المجمع، ثم تحول هذه المعطيات إلى مصلحة التجميع للمؤسسة المجمعة.

ثانيا - أشغال في المؤسسة

يتم معالجة جميع العمليات على مستوى مصلحة التجميع للمؤسسة المجمعة، فهذه الطريقة في حال كان المجمع معتبرا.

المطلب الثالث: سياق التجميع و أساليبه

ينقسم هذا المطلب إلى فرعين، الأول يتناول سياق التجميع، بينما الثاني يتناول أساليب التجميع.

الفرع الأول: سياق التجميع (Processus de consolidation)

يعتمد إعداد القوائم المالية المجمعة على المعطيات المحاسبية لمؤسسات نطاق التجميع والمتمثلة أساسا في القوائم المالية وميزان المراجعة.

أولا- السياق الأول: التجميع عن طريق الأرصدة:

يعتمد هذا السياق عن طريق القوائم المالية لكل مؤسسة من محيط التجميع، وميزان المراجعة وبعد تجميع هذه البيانات يتم تعديلها بعمليات التسوية، إعادة المعالجة أخذا بعين الاعتبار معطيات السنة الجارية والسنوات السابقة.¹

تطبيق هذا السياق يمكن أن يمر عبر المراحل التالية:

- تجميع القيم للأصول والالتزامات والإيرادات والتكاليف للمؤسسات المعنية بالقوائم المالية المجمعة؛
- تسجيل عمليات التجميع المحاسبي من التسوية، إعادة معالجة وإستبعاد مع تسجيل عمليات السنة الحالية في النتيجة، والسنوات السابقة في الإحتياطات؛
- التوحيد (Centralisation)؛
- عرض القوائم المالية المجمعة.²

سهولة الحصول على ميزان المراجعة والقوائم المالية لكل مؤسسة من نطاق التجميع تعد من إيجابيات هذا السياق، إلا أن خطر النسيان عمليات السنوات السابقة لابد أن يراعى عند إعداد جدول تغير الأموال الخاصة.

ثانيا - السياق الثاني: التجميع عن طريق التدفقات

يتبع هذا السياق طريقة مسك المحاسبة العامة من تسجيل العمليات خلال السنة أولا بأول وإقفال السنة عند نهايتها.

¹ منير سلامي، مرجع سابق، ص 151.

² François COLINET, Pratique des comptes consolidés, Edition DUNOD, France, 2008, p31.

مراحل تطبيق هذا السياق يمكن إنجازها كما يلي:

- اعتماد أرصدة التجميع المحاسبي للسنة السابقة؛
 - تسجيل عمليات التدفقات (أصول، إلتزامات، إيرادات، أعباء) المؤسسات المعنية بالقوائم المالية المجمعة؛
 - تسجيل العمليات المحاسبية للتجميع (تسوية، إعادة، معالجة، استبعاد) وتسجيلها في نتيجة المالية المجمعة؛
 - تسجيل العمليات المحاسبية للتجميع (تسوية، إعادة، معالجة، إستبعاد) وتسجيلها في نتيجة المؤسسات المعنية بالإندماج الكلي؛
 - توحيد العمليات (Centralisation)؛
 - عرض القوائم المالية المجمعة.
- ويتبين من ذلك أن هذا السياق يتفادى خطر النسيان لعمليات السنوات السابقة، إلا أنه يستدعي طريقة عمل دقيقة والتحكم في التدفقات المحاسبية.

الفرع الثاني: أساليب التجميع

و يوجد في أساليب التجميع ماهي المباشرة و ماهي الغير مباشرة :

أولاً- أسلوب التجميع المباشر « **Consolidation directe** » :

يتمثل هذا الأسلوب في قيام الشركة الأم بتجميع كل الشركات الداخلة بمحيط التجميع، وذلك قصد تحديد حصة المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه، وحصة كل شركة في الإحتياجات ونتيجة المجمع. كما ينبغي عند إستخراج هذه الطريقة المستعمل نسبة الفائدة بالنسبة ل :

- الشركات التي تطبق عليها الأسلوب الاندماج الكلي وهذا بتحديد الحصة من الاموال الخاصة التي تعود فوائد الاغلبية أو الاقلية؛
- الشركات التي تطبق عليها الاسلوب الاندماج النسبي لجميع الحسابات وفق لنسبة الفائدة المملوكة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة من الجميع وتحديد حصة الجميع في الاموال الخاصة للشركات المجمعة؛

- الشركات التي تعدل أسهمها وهذا بإستبدال القيمة المحاسبية للسندات، الحصة التي تعادل في الحالة الصافية للشركة المجمعة¹.
 - كما يستوجب عند تطبيق التجميع المباشر إتباع الخطوات الآتية :
 - تحديد نسب فوائد المجمع؛
 - جمع حسابات الشركة الخاضعة للتجميع؛
 - توزيع الأموال الخاصة، وإقصاء سندات الاسهم، للشركات المجمعة(خارج الشركة المجمعة)؛
 - تحويل إحتياطات ونتيجة الشركة الأم إلى إحتياطات ونتيجة المجمع.
- للإشارة فإن أسلوب التجميع المباشر هي التقنية الأكثر استعمالا، وذلك نظرا لسهولة تطبيقها على أرض الواقع.²

ثانيا-أسلوب التجميع بالتدرج: « Consolidation par palier »

"وفقا لهذا الأسلوب فإن إعداد القوائم المادية المدمجة يكون على عدة مراحل فكل مؤسسة قابضة تقوم بالتجميع، بشكل مجمع صغير للمؤسسات التي تراقبها مباشرة ثم تجمع تلك القوائم ضمن قوائم الشركة القابضة الأعلى وهكذا حتى تجمع ضمن قوائم الشركة الأم".³

ومهما يكن الأسلوب المتبع فإن قيمة كل الأموال الخاصة المجمعة، فارق الإقتناء (Ecart d'acquisition)، حقوق الأقلية والنتيجة المحددة طبقا للأسلوب المباشر يجب أن تكون نفس القيمة كما لو تم استعمال الأسلوب المباشر.

ومن المهم الإشارة إلى أن ميزانية المجمع هي واحدة مهما كانت تقنية التجميع المستعملة وأن أسلوب التجميع بالتدرج نادرا ما يتم تطبيقه في المجمعيات التي تمثل شبكة من المساهمات المتعددة والمعقدة، وأنه غالبا ما يتم استعمال الأسلوب المباشر.⁴

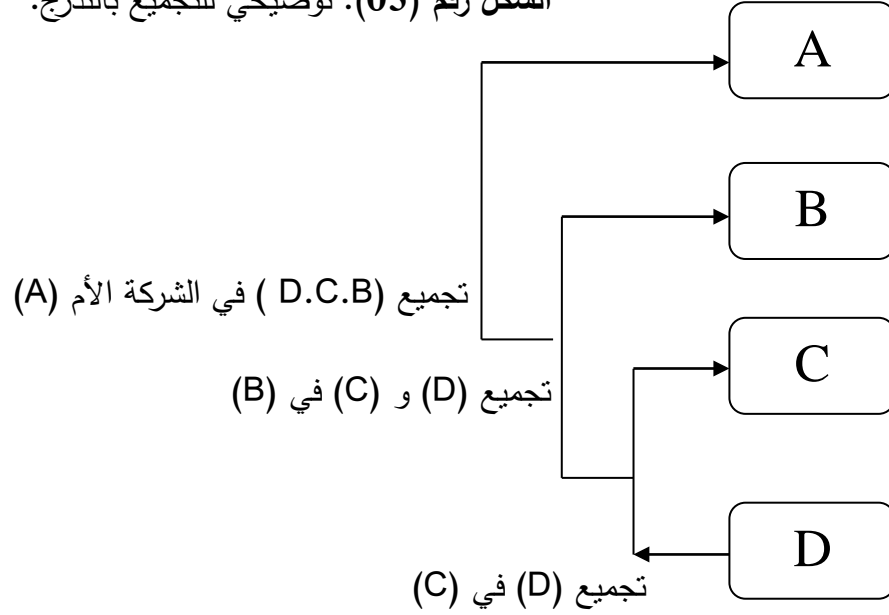
¹ François COLINET, Op Cit, P31.

² François COLINET, Op Cit, p31.

³ منير سلامي، مرجع سابق، ص152.

⁴ François COLINET, Op Cit, p33

الشكل رقم (05): توضيحي للتجميع بالتدرج.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق ذكره

التجميع يبدأ من الفرع (من الأسفل) إلى أن يصعد إلى الشركة الأم بالتدرج.

المطلب الرابع: الإجراءات الجبائية لمجمع الشركات في الجزائر

يعتبر تحسين النظام الجبائي الخاص بهذه التجمعات من بين أهم الإنشغالات الكبيرة للإدارة الجبائية باعتبارها أداة فعالة تسمح لها بمتابعة نشاط هذه الأخيرة، ومن خلال هذا المطلب يمكن تحديد البعد الجبائي للمجمع باعتباره مكملاً للبعد المحاسبي.

الفرع الأول: شروط الأهلية في القانون الجبائي لنظام مجمع الشركات

لم يعترف التشريع الجبائي الجزائري بالمجمع إلا بصدر قانون المالية لسنة 1997 أي بعد صدور الأمر رقم 95-25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال.

حيث عرفت المادة 14 من هذا القانون، المجمع على أنه ¹ "كيان إقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانوناً، تدعى الواحدة منها الشركة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء، تحت تبعيتها، بامتلاكها المباشر 90 أو أكثر من الرأس المال الإجتماعي، والذي لا يكون الرأسمال كلياً أو جزئياً من

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بقانون المالية لسنة 1997، العدد 85 سنة 1996، ص 07.

طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم". كما وضعت نفس المادة أعلاه من نفس القانون، مجموعة من الشروط من أجل الإستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة للمجمعات، وهذا بإستثناء الشركات البترولية وهذه الشروط تتمثل في:¹

- إختيار الإنضمام إلى نظام المجمع الجبائي يكون من طرف الشركة الأم، ويجب أن تقبل به الشركات الأعضاء؛

- لا يمكن التراجع عن هذا الإختيار لمدة أربع سنوات؛

- الشروع في الإستغلال لعلاقات بين الشركات الأعضاء في التجمع بالمفهوم الجبائي، يجب أن يكون مسيرا أساسا بأحكام القانون التجاري؛

- لا يمكن أن تخضع للنظام الجبائي الخاص بالشركات إلا الشركات التي حققت نتائج إيجابية في السنتين المالييتين الأخيرتين؛

- الشركات التي تتوقف عن استيفاء الشروط المبينة أعلاه أو تحقق عجزين متتاليين أثناء تطبيق النظام المذكور أعلاه تقصى تلقائيا من تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي.

للإشارة فإن الشرط المتعلق بتحقيق نتائج إيجابية في السنتين المالييتين الأخيرتين قد ألغي وفقا للمادة 06 من قانون المالية لسنة 2012 العدد رقم 72 من سنة 2011.

الفرع الثاني: الإمتيازات الجبائية لمجمع الشركات في الجزائر

إن جباية مجمعات الشركات تعتبر تحفيزا للمؤسسات وأهم هذه الامتيازات:

أولا- حقوق التسجيل: طبقا لأحكام المادة 347 مكرر 3 من قانون التسجيل المتمم بالمادة 36 القسم الثاني من قانون المالية 1997 فإن عدد عقود تحويل الشركات قصد الانضمام إلى المجمع معفاة من حقوق التسجيل، وهذا الأمر يتعلق بصورة استثنائية بعقود تحويل الشركات التي استوفت كل الشروط للاستفادة من النظام الجبائي لمجمع الشركات، كما تعفى كذلك وحسب نفس المادة أعلاه كل عمليات تحويل الملكية بين الشركات المكونة للمجمع.

ثانيا- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة: تعفى كل العمليات المنجزة بين كل الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجمع من الرسم على القيمة المضافة، وفق ما هو منصوص عليه في المادة 27 من قانون المالية 2007.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بقانون المالية لسنة

1997، العدد 85 سنة 1996، ص07

- منح إمكانية لمجمع الشركات التي اختارت النظام الجبائي للمجمع من إمكانية استرجاع الرسم على القيمة المضافة، على مختلف السلع والخدمات التي يشتريها أو للشركات الأعضاء للمجمع، في ظل نفس الظروف، وهذا ما صدر في قانون المالية التكميلي 2009 في المادة 18 منه.

ثالثا-الإعفاء من الرسم على النشاط المهني:وهذا من خلال أحكام المادة 17 من قانون المالية لسنة 2007، حيث تعفى من هذا الرسم كل المعاملات بين الشركات الأعضاء في نفس المجمع من الشركات.

رابعا- الإعفاء من فوائض القيم الناتجة عن التنازل: وفقا لأحكام المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن فوائض القيم في إطار التنازل عن الأصول الثابتة بين الشركات الأعضاء للمجمع معفية من الضريبة على أرباح الشركات.

خامسا- الضريبة على أرباح الشركات: من خلال المادة 138 مكرر من قانون المباشرة والرسوم المماثلة يمكن لتجمعات الشركات مثلما هي محددة في هذه المادة أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية. في حالة ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء التجمع خاضعة بمعدلات مختلفة على أرباح الشركات، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق.¹

سادسا- إعفاء الأرباح الموزعة: طبقا لأحكام المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلة و المتممة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة الثالثة " تعفى من الضريبة على أرباح الشركات الأرباح التي تتقاضاها الشركات بعنوان مشاركتها في رأس مال شركات أخرى من نفس التجمع".²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتعلق بقانون المالية التكميلي 2009، العدد رقم 44، سنة 2009، ص08.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، القسم الرابع.

خلاصة الفصل :

في هذا الفصل تم التطرق إلى المدخل العام لدراسة مجمع الشركات من خلال عرض مفهوم التجمع، مكوناته، دوافع تكوينه وأهم خصائصه، فضلا عن النصوص التشريعية التي تنظمه، كما تم من خلاله تسليط الضوء على صدوره في الجزائر الذي يعتمد فقط على المساهمات المباشرة و على أن تكون للشركات الأعضاء شكلا قانونيا واحدا فقط وهو كشركة ذات أسهم.

والنتيجة مفادها أن مجمع الشركات عبارة عن مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها اقتصاديا والمستقلة عن بعضها البعض، بحيث تتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة عن باقي الشركات المجموعة، وكل هذه الشركات تكون تحت إدارة وسيطرة الشركة الأم، وذلك من خلال تملك هذه الأخيرة نسبة من حقوق التصويت في كل شركة.

الفصل الثاني
المعالجة المحاسبية
وإعداد القوائم المالية
المجمعة

تمهيد:

باعتبار أن مجمع الشركات يتمثل في مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها اقتصاديا وأن تنظيم هذه الشركات في مثل هذا الشكل (المجمع) يجعل الحسابات الفردية لا تعبر عن الصورة الحقيقية والصادقة للذمة المالية و نتائج النشاط، فإنه يتطلب إعداد قوائم مالية مجمعة تقدم ترجمة للوحدة الاقتصادية التي يمتاز بها المجمع وتسعى لإعطاء صورة صادقة واضحة للبيانات المالية للمجمع ككل أمام مختلف المتعاملين الإقتصاديين من أجل بلوغ هذا الهدف، لابد من إعداد قوائم مالية بما يتماشى مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدوليين من خلال الإلمام بكل الجوانب العلمية واتباع مخطط عمل فعال يعتمد على أدوات تنظيمية وتقنية تتولى الشركة الأم القيام بها.

وباعتبار أن هيكل المجمعات في تغير مستمر، فإن تعيين نطاق القوائم المالية المجمعة يستدعي الوقوف عنده كل مرة وذلك لتحديد الشركات الداخلة في مجال التجميع والعلاقة التي تجمع بين هذه الشركات والتي بموجبها يتم تحديد الطريقة الواجب تطبيقها.

وبذلك سيتم تقسيم هذا الفصل:

المبحث الأول: المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدوليين الخاصة بالقوائم المالية المجمعة و طرق التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: المعالجات المحاسبية المتجانسة.

المبحث الثالث: إقصاء العمليات داخل المجمع وتحويل الحسابات بالعملة الصعبة.

المبحث الرابع: توزيع رؤوس الأموال الخاصة وإعداد القوائم المالية المجمعة.

المبحث الأول: المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة وطرق التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.

يتناول هذا المبحث المعايير الدولية المحاسبية المعدلة المعنية بالتجميع وهذا بعد نشرها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، بتاريخ 12 ماي 2011، واعتمدها من طرف الإتحاد الأوروبي من خلال التنظيم رقم 2012/1254 بتاريخ 11 ديسمبر 2012، وهو بذلك يعدل اللائحة رقم 2008/1126¹.

في حين طلب مجلس معايير المحاسبة الدولية العمل بهذه المعايير والمتمثلة في IAS27 ، IAS28، IFRS 10، IFRS 11، IFRS 12، و هذا ابتداء من تاريخ 01 يناير 2013، ولكن الإتحاد الأوروبي طلب العمل باللائحة السالفة الذكر ابتداء من تاريخ 01 يناير 2014،

في الجزائر، تم تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري المستمد من معايير المحاسبة و إعداد التقارير المالية الدوليين من خلال القانون رقم 07-11 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 و الذي سيتم فيه التطرق إلى أهم الطرق المعتمدة في التجميع في النظام المحاسبي المالي والتي هي مشتقة من المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة IAS

يتناول هذا المطلب من خلال فروع الثلاث معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة و المنفصلة و التي كانت موضوع التعديل في 12 ماي 2011 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الفرع الأول: القوائم المالية المنفصلة (IAS27)

حيث جاء في هذا المعيار مايلي²:

أولا-الهدف:

الهدف من هذا المعيار هو وضع الترتيبات اللازمة لمتطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة عند قيام الكيان بتحضير القوائم المالية المنفصلة (الفقرة 01).

¹نقلا عن الموقع : www.focusifrs.com المتصفح يوم 13 أفريل 2017.

²IAS 27 États financiers individuels.

ثانيا-مجال تطبيق هذا المعيار:

1/ يطبق هذا المعيار إجبارا في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة، و هذا عند اختيار الكيان بتقديم قوائم مالية منفصلة، أو أنه مطلوب من قبل الأنظمة المحلية (الفقرة 02)؛

2/ لا يحدد هذا المعيار الكيانات التي تصدر القوائم المالية المنفصلة، ويطبق عند تحضير الكيانات التي تصدر القوائم المالية المنفصلة، وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية (الفقرة 03).

ثالثا - التعاريف الرئيسية:

1/ القوائم المالية المنفصلة هي تلك القوائم التي تقدمها الشركة الأم (بمعنى المستثمر التي يتمتع بالسيطرة على الشركة التابعة) أو مستثمر مع سيطرة مشتركة، أو تأثير ملحوظ على المستثمر، والتي تسجل فيها الاستثمارات بالتكلفة أو حسب المعيار الدولي IFRS (9) الخاص بالأدوات المالية (الفقرة 04)

2/ القوائم المالية المنفصلة هي تلك التي قدمت بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة أو المكملة إلى القوائم المالية و التي يتم احتساب الإستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بإستخدام الطريقة المعادلة، وفي حالات أخرى والمحددة في الفقرة الثامنة فإن القوائم المالية المنفصلة أو الفردية لا ترفق ولا تضاف إلى القوائم المالية المجمعة (الفقرة 06).

رابعا-تحضير القوائم المالية المنفصلة

عند تحضير القوائم المالية المنفصلة، يجب أن تسجل الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة وفق التكلفة أو حسب المعيار الدولي (09) IFRS (الفقرة 10).

خامسا - الإفصاح

1/ يجب على الكيان أن يطبق جميع المعايير الدولية IFRS في نفس الوقت عند تقديم الإفصاح في القوائم المالية المنفصلة (الفقرة 15).

2/ عندما تختار الشركة الأم، وفقا للفقرة 4 من المعيار الدولي IFRS 10، عدم تقديم القوائم المالية المجمعة، وتقديمها في شكل قوائم مالية فردية (منفصلة)، يجب أن توضح في قوائمها المنفصلة مايلي (الفقرة 16):

أ- حقيقة أن هذه القوائم المالية هي منفصلة؛

ب- قد استخدمت الإعفاء من التجميع؛

ت- اسم ومكان العمل الرئيسي (وبلد التأسيس، إذا كان مختلفا) من الجهة التي يتم فيها تحضير القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الدولية للتقارير المالية ويتم توفيرها للجمهور؛
ث- العنوان الذي يمكن من الحصول على تلك القوائم المالية المجمعة.

3/ قائمة الاستثمارات المهمة في الشركات التابعة، والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة توضح فيها:
أ- اسم تلك الشركة المستثمر فيها؛

ب- مكان العمل الرئيسي (بلد التأسيس إذا كان مختلفا) من هذه الشركات التي تملكها؛

ت- الحصة من رأس المال (والحصة من حقوق التصويت إذا كان مختلفا) الذي عقد في تلك الشركات؛
ث- وصف عن الطريقة المستعملة في تسجيل استثماراتها المحددة في الفقرة ب.

سادسا- تاريخ العمل بهذا المعيار والأحكام الانتقالية

1/ الكيان ملزم بتطبيق هذا المعيار للفترات السنوية ابتداء من تاريخ 01 يناير 2013.

2/ التطبيق المسبق لهذا المعيار مسموح به.

3/ عندما يقدم كيان ما على تطبيق هذا المعيار بصفة مسبقة يجب أن يوضح ذلك، ومن جهة أخرى عليه أن يطبق في نفس الوقت المعايير الأخرى IFRS 10، IFRS 11، IFRS 12 (الإفصاح) والمعيار IAS28 (الفقرة 18) .

من خلال هذا المعيار المعدل يلاحظ ما يلي:

- الشركة الأم حرة في تقديم قوائمها المالية المجمعة من عدمه و هذا بغض النظر عن استثماراتها في الشركات الأخرى سواء كانت تابعة أو المشاريع المشتركة أو زميلة؛
- مفاهيم القوائم المالية المجمعة و التي تتعلق أساسا بالسيطرة أو الرقابة قد وسعتو حولت إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 10 الذي سيتم التطرق إليه لاحقا في المطلب الثاني.

الفرع الثاني: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة IAS 28

تم إعادة إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم 28 ماي 2011، ليسري بذلك على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 01 يناير 2013.
حيث جاء في هذا المعيار مايلي¹:

¹ IAS 28 Participations dans des entreprises associées et des coentreprises (2011).

أولاً-الهدف:

الهدف هو وصف المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة المعادلة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (الفقرة 1).

ثانيا-مجال تطبيق هذا المعيار

يطبق هذا المعيار IAS 28 إلزاما على جميع الكيانات التي يسيطر المستثمرون فيها بصفة مشتركة على الشركة المستثمر فيها (الشركة الزميلة أو المشروع المشترك)، أو التأثير الملحوظ فيها (الفقرة 2).

ثالثا-التعريف الرئيسية

- التأثير الملحوظ: عندما تمتلك المنشأة 20% أو أكثر من حقوق التصويت (مباشرة أو من خلال الشركات التابعة) على الشركة المستثمر فيها، يفترض أن للمستثمر تأثير ملحوظ ما لم يكن إثبات ذلك بوضوح، وإذا كانت حقوق التصويت أقل من 20%، يفترض أن يكون للمنشأة تأثير هام ما لم يكن من الممكن إثبات هذا التأثير بوضوح.

- إن ملكية كبيرة أو أغلبية من قبل مستثمر آخر لا يمنع بالضرورة الكيان من التأثير الملحوظ (الفقرة 5).

- إن وجود نفوذ مؤثر من قبل المنشأة عادة ما يتجلى في واحد من أكثر الطرق التالية:

أ- التمثيل في مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المعادلة له في الشركة المستثمر فيها؛

ب- المشاركة في عملية صنع السياسات، بما في ذلك المشاركة في القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى؛

ت- معاملات هامة بين المنشأة والمنشأة المستثمر فيها؛

ث- تبادل الموظفين الإداريين أو توفير المعلومات التقنية الأساسية (الفقرة 6).

رابعا- التسجيلات المحاسبية

بعد تطبيق طريقة المعادلة، تطبق المنشأة المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 المتعلق بالأدوات المالية وطرق تقييمها، لتحديد ما إذا كان من الضروري الاعتراف بأي خسارة إضافية لانخفاض في القيمة فيما يتعلق بصافي استثماراتها في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك.

خامسا- الإفصاح

- لا يوجد إفصاح محدد في المعيار المحاسبي الدولي رقم 28، وبدلاً من ذلك فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 12 المتعلق بالإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى، يوجز الإفصاحات المطلوبة للمنشآت التي لها السيطرة المشتركة على الشركة المستثمر فيها أو التأثير عليها (الفقرة 45).

سادسا- قابلية التطبيق والتبني المبكر

- يطبق معيار المحاسبة الدولي رقم 28، كما أشرنا سابقاً، على الفترات السنوية التي تبدأ بعد 01 يناير 2013، كما يجوز للمنشأة تطبيق هذا المعيار على فترة محاسبية سابقة ولكن إذا فعلت ذلك، يجب عليها الإفصاح عن حقيقة أن هذا المعيار قد تم تطبيقه في وقت مبكر. (الفقرة 45).

جاءت هذه التعديلات من أجل أن تتوافق مع المعيار الدولي للتقارير المالية الخاص بالقوائم المالية المجمعة IFRS 10.

المطلب الثاني: المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS الخاصة بالقوائم المالية المجمعة

يتناول هذا المطلب المعايير الدولية للتقارير المالية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة و التي نتجت عن تعديل المجلس الدولي لمعايير المحاسبة الدولية سنة 2011 و هذا باستثناء المعيار الدولي رقم 03 الذي تم نشره في سنة 2003 و العمل به ابتداءً من 01 يناير 2005 و الذي كانت آخر تعديلاته في جانفي 2008.

الفرع الأول: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 03 " اندماج الأعمال "

أولاً- الهدف:

الهدف من هذا المعيار هو الإبلاغ المالي من قبل المنشأة عندما تتولى عملية ويحدد على وجه الخصوص محاسبة كافة عمليات التجميع من خلال تطبيق أسلوب الشراء، وبناء عليه تعترف المنشأة المشتريّة بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة و إلزامتها بقيمتها العادلة، في تاريخ الإندماج بالشراء.¹

ثانياً- التعاريف الأساسية:

1/ يعرف المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 03 على أنه جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى المنشآت بالتوحد أو السيطرة على صافي أصول وعمليات منشأة أخرى؛

¹ زرموت خالد، مرجع سابق، ص55.

2/ هي طريقة تعتبر أن أي اندماج أعمال هو عبارة عن وجود منشأة مشترية ومنشأة أو كيان يتم الإستحواذ عليه، وقد تطلب ذلك المعيار المالي عن إندماج الأعمال استخدام طريقة الحيافة؛
3/ أن المنشأة الدامجة تشتري صافي أصول المنشأة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالأصول والمطلوبات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية إلتزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس الموثوقة؛¹

ثالثا-المعالجة المحاسبية لإندماج الأعمال:

1/ يتطلب المعيار أن تتم المحاسبة عن كافة اندماجات منشأة الأعمال بطريقة الحيافة أو التملك؛
2/ يجب أن يتم تحديد الطرف الدامج (المشتري) في كل اندماج منشأة أعمال داخله في نطاقه، وتحديد تاريخ الإستملاك؛
3/ يجب على المؤسسة الدامجة أن تقيس تكلفة إندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة (النقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى) و الإلتزامات التي تم تحملها، وأدوات حقوق الملكية التي يمكن أن يصدرها الطرف الدامج (المشتري).²

رابعا - الإستثناءات:

1/ لا يطبق هذا المعيار في حالة وجود عمليات اندماج الأعمال التي تتم فيها جمع منشآت أعمال منفصلة معا لتشكيل مشروع مشترك؛
2/ لا يطبق على عمليات اندماج الأعمال المتعلقة بالمنشآت أو مؤسسات الأعمال التي تخضع للسيطرة المشتركة؛
3/ لا يطبق على عمليات اندماج الأعمال التي تنطوي على منشأتين أو أكثر من المنشآت المتبادلة.

الفرع الثاني: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 10 (القوائم المالية المجمعة IFRS 10)

حيث جاء في هذا المعيار مايلي³:

أولا-الهدف:

الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ اللازمة لتقديم وتحضير القوائم المالية المجمعة للكيانات الأخرى الخاضعة للسيطرة.(الفقرة 01)

¹ جمعة حميدات، حسام خدش، الوثيقة الثانية، المحاسبة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2013، ص414.

² زرموت خالد، مرجع سابق، ص55.

³IFRS 10 États financiers consolidés

ثانيا- مجال تطبيق هذا المعيار

1/ الشركة الأم غير ملزمة بتقديم القوائم المالية المجمعة إلا إذا تم استيفاء الشروط نذكر منها:

- أنه لا يتم تداول الأدوات المالية (الدائنة)، أو أدوات حقوق الملكية في السوق المنظمة (بورصة القيم المحلية أو الأوراق المالية الأجنبية) أو من خلال صفقات التراضي، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية؛

- الشركة التابعة إذا كانت مملوكة بالكامل أو جزئيا لكيان آخر أو غيرها من المستثمرين الآخرين بما في ذلك الذين لا يحق لهم التصويت، لديهم علم بأن الشركة الأم لا تقدم قوائم مالية مجمعة وأنهم لا يعترضون على ذلك؛

- لم تودع قوائمها المالية أو ليست في طريق إيداع قوائمها المالية لدى منظم الأوراق المالية أو السلطة التنظيمية الأخرى لغرض وضع أدواتها المالية لأي صنف منها في السوق المنظم؛

2/ كيانات الاستثمار غير مطلوب منها تقديم قوائم مالية مجمعة، وإذا كان المطلوب منها بموجب الفقرة 31 من هذا المعيار فإنها تقيم جميع الشركات التابعة لها بالقيمة العادلة من خلال النتيجة الصافية؛

3/ لا ينطبق هذا المعيار على خطط منافع الموظفين IAS 19 (الفقرة 4).

ثالثا- التعاريف الرئيسية:

يعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 10 القوائم المالية المجمعة بأنها القوائم لمجموعة الشركات يتم من خلالها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات الصادرة والتدفقات النقدية لهذه الشركات، بشكل وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

وحتى يتم إعداد قوائم مالية مجمعة يجب أن تتوفر حالة السيطرة على الشركة المستثمر فيها، حيث تسيطر الشركة المستثمرة (الأم) على شركة أخرى (التابعة) عندما تستطيع الشركة الأم من خلال تملكها لأسهم التابعة بأكثر من 50% أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية في الشركات التابعة مما يؤثر على عوائد وإيرادات الشركة التابعة.

وتمتلك الشركة المسيطرة على الشركة أو الشركات المستثمر فيها إذا توفرت جميع الشروط والحالات الثلاث التالية:¹

أولاً- إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفاذ عال على الشركة المستثمر فيها يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر فيها؛

¹ جمعة حميدات، حسام خدش، مرجع سابق ذكره، ص424-425.

ثانيا- إذا كان لدى الشركة المستثمرة قوة أو نفاذ عال على الشركة المستثمر فيها يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المحققة لها من استثمارات في الشركة المستثمر فيه؛

ثالثا- وجود الحق لدى الشركة المستثمرة يمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة المستثمر فيها مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، شراء وبيع الأصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل للشركة.

الفرع الثالث: المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11 "الشراكات" « Partenariats »

جاء هذا المعيار ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 31، المتعلق بالمصالح في المشروعات المشتركة، وهذا ابتداء من 01 يناير 2013.

حيث جاء في هذا المعيار مايلي¹:

أولا-الهدف:

الغرض من هذا المعيار هو وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية للمنشآت التي لديها مصالح في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة.(الفقرة 1)

ثانيا-نطاق المعيار:

- يطبق هذا المعيار من قبل جميع الكيانات التي هي أطراف في هذه الشراكة (الفقرة 3)؛
- الشراكة هي مؤسسة والتي فيها طرفان أو أكثر يمارسون سيطرة مشتركة (الفقرة 4)؛
- للشراكة خصائص منها :

أ- الأطراف مرابطة فيما بينها من خلال الإتفاق التعاقدى؛

ب- الإتفاق التعاقدى يعطي للطرفين أو الأطراف المتعاقدة السيطرة المشتركة في المؤسسة.

ثالثا- التعاريف الأساسية:

السيطرة المشتركة تعني تقاسم السيطرة المتفق عليها تعاقديا، وهي موجودة فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالنشاطات ذات الصلة، الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة (الفقرة 07).

رابعا- أشكال الشراكة:

يجب على المنشأة أو الكيان تحديد نوع الشراكة التي تشارك فيها، فهناك الأعمال المشتركة (Entreprise Commune) والمشاريع المشتركة (Co-entreprise) فالأولى تعني الأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الشركة لديهم الحق في الأصول وكذلك عليها التزامات من التزامات هذه الشركة، ويسمى هذا الطرف " مشارك المشاركين " (الفقرة 15).

¹IFRS 11 Partenariats

أما المشاريع المشتركة (Co-entreprise) هي عبارة عن شراكة والتي تمنح بموجبها للأطراف المسيطرة على الشركة، الحق في صافي موجودات هذه الشركة (المركز المالي) (الفقرة 16).

خامسا-القوائم المالية لأطراف الشراكة

1/ الأعمال المشتركة (Entreprises Communes)

تتكون محاسبة الأعمال المشتركة من العناصر التالية:

- الإلتزامات أو الخصوم، بما في ذلك حصتها من الإلتزامات التي تحملتها معا، حسب الاقتضاء؛
- الإيرادات التي نتجت عن بيع حصتها من الإنتاج في هذا النوع من الشراكة؛
- النفقات الملتزم بها، بما في ذلك حصتها من التكاليف المشتركة، حسب الاقتضاء.(الفقرة 20).

2/ المشاريع المشتركة: (Co-entreprise)

يجب على الشريك أن يسجل محاسبيا وفق الطريقة المعادلة وهذا وفقا للمعيار الدولي المحاسبي رقم 28 "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" ما لم يكن الكيان معفى من تطبيق الطريقة المعادلة وفقا لهذا المعيار. (الفقرة 24)

سادسا-قابلية التطبيق والتبني المبكر (الملحق ج 1)

يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11، كما أشرنا سابقا ابتداء من تاريخ 01 يناير 2013، كما يجوز للمنشأة أو الكيان تطبيق هذا المعيار على فترة محاسبية سابقة، وإذا فعلت ذلك يجب عليها الإفصاح عن حقيقة أن هذا المعيار قد تم تطبيقه في وقت مبكر، وأيضا ملزمة في نفس الوقت بتطبيق المعايير (IFRS10، IFRS12، IFRS27 (2011)، IAS28 (2011)).

تجدر الإشارة إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11 يركز على حقوق والالتزامات الشراكة أكثر من الشكل القانوني لها، ويتناول هذا المعيار التضارب في التقارير المالية على الشراكات من خلال إدخال أسلوب واحد في التسجيل المحاسبي للكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة.و وفقا لذلك فإن طريقة الإدماج النسبي قد تم حذفها من خلال هذا المعيار.بالإضافة إلى ذلك، فإن هذا المعيار يستبعد الموجودات تحت السيطرة المشتركة والآن هو الفارق الوحيد بين العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة. و فيما يلي الجدول الذي يلخص التغييرات التي طرأت على المعيار المحاسبي المالي IAS 27 بالمعيار المالي الدولي IFRS 10 وأيضا IFRS 12.

ملخص التغييرات الرئيسية¹:

جدول رقم (01): التغييرات الرئيسية في المعيار المحاسبي الدولي 27

المعيار المالي الدولي IFRS10 و IFRS12	معيار المحاسبة الدولي رقم 27
<p>ليس هناك دليل أو توجيه مفصل، يضم نموذجاً عن توحيد مختلف الكيانات AD-HOC، يتم تضمين هذا التوجيه في نموذج واحد بتوحيده IFRS10.</p> <p>التعريف الجديد للرقابة يعني أن المستثمر يستطيع التحكم في كيان آخر في نواح كثيرة و ليس فقط من خلال القدرة على التحكم في السياسات التشغيلية والمالية.</p> <p>المستثمر يجب أن يقيم ما إذا كان يملك الحق أو لا في توجيه الأنشطة ذات الصلة.</p>	<p>السيطرة، أساس التجميع</p> <p>المعيار المحاسبي الدولي 27، يحدد السيطرة كأساس للتجميع ويؤكد القدرة على التحكم في السياسات التشغيلية والمالية لتقييم سيطرة الكيانات.</p>
<p>المعيار IFRS10، يوضح في حالات يمكن المستثمر من التحكم في كيان آخر مع أقل من 50% من حقوق التصويت.</p> <p>أيضاً IFRS10، يوفر توجيهات محددة لتقييم السيطرة في مثل هذه الحالات.</p>	<p>السيطرة على أغلبية حقوق التصويت</p> <p>على الرغم من فكرة أن المستثمر يمكنه التحكم في كيان آخر بنسبة أقل من 50% من حقوق التصويت إلا أنها ضمنية في هذا المعيار IAS 27 ولم ينص صراحة على ذلك.</p>
<p>قد تحتاج حقوق التصويت المحتملة إلى النظر فيها حتى إذا لم تكن ممارسة المستثمر لها على الفور.</p>	<p>حقوق التصويت المحتملة</p> <p>حقوق التصويت المحتملة الممارسة والفورية تعتبر الوحيدة عند تقييم السيطرة</p>
<p>المعيار المالي الدولي IFRS 10، يتضمن تعليمات خاصة في تطبيق التفويض.</p> <p>عند تفويض السلطة من الموكل إلى الوكيل فإن هذا الأخير لا يراقب الكيان.</p> <p>عدة عوامل تؤخذ بعين الاعتبار، ويقوم أمثلة على ذلك.</p>	<p>علاقات الموكل-الوكيل</p> <p>المعيار المحاسبي الدولي لا يوفر أية توجيهه في حالات تفويض من الموكل إلى الوكيل.</p>

¹نقلا عن الموقع : www.focusifrs.com المتصفح يوم 20 أبريل 2017.

المعيار المالي الدولي IFRS10 و IFRS12	معيار المحاسبة الدولي رقم 27
<p>IFRS10: تمتد متطلبات الإفصاح على حد سواء بالنسبة للكيانات المجمعة والكيانات خارج محيط التجميع " الغير مجمعة " .</p> <p>- يهدف هذا المعيار إلى إعطاء المرونة لمحضري القوائم المالية لضبط معلوماتهم وفقا للأهداف.</p> <p>- يقدم هذا المعيار الإفصاح في شكل تقارير مع التي لديها علاقات خاصة بما فيها الشركات التابعة، الشركات الزميلة، والكيانات الخارجة عن نطاق التجميع.</p>	<p><u>الإفصاحات</u></p> <p>معيار المحاسبة الدولي رقم 27، و SIC-12 التفسيري يحتويان على متطلبات محدودة للكشف عن المعلومات من قبل الكيانات المجمعة والكيانات الخاصة الغير مجمعة.</p>

المصدر: نقلا عن الموقع: www.focusifrs.com

المطلب الثالث: التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي

ينقسم هذا المطلب إلى ثلاث فروع، يتم التطرق فيها إلى مختلف طرق التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: الإدماج الكلي

حسب الفقرة (132-7) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 " تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعا لطريقة التكامل الشامل".¹

وبالتالي فإن طريقة الإدماج الكلي هي الطريقة التي تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم مراقبة مطلقة، وتسمح لهذه الأخيرة لأخذ كل الملكية من الناحية المالية.

وتهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع في حسابات الشركات المدمجة (الشركة الأم)، وتمس جميع عناصر الأصول والخصوم وكذا

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص 16-17.

الإيرادات والنفقات في الشركات التابعة، وذلك لمعرفة الأهمية الحقيقية لكل عنصر بالنسبة للمجموعة الإقتصادية ككل، لهذا فهي تعتبر طريقة شاملة.¹

وعليه يمكن توضيح مبدأ هذه الطريقة وفق ما جاء في المادة المذكورة أعلاه كما يلي:²

أولاً-الميزانية: الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات الغير المأخوذة بها مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة بهذه الكيانات حسب قواعد الإدماج.

ثانياً-حساب النتائج: إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة الأم مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.

تعتمد هذه الطريقة على مجموعة من الخطوات يمكن حصرها في النقاط التالية:

- **الجمع :** هي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة وتعد أساسية حيث يتم فيها التجميع بنسبة 100% لكل عنصر من حسابات الميزانية، حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة، شريطة أن تكون المعطيات الخاصة بالتجميع متجانسة فيما بينها.
- **الإقصاء:** وهي الخطوة الثانية حيث يتم فيها استبعاد مساهمات الشركة الأم في رأس المال التابع وإقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة بين الشركات المجموعة مثل العمليات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات.
- **التسجيل:** حيث تسجل مختلف الضرائب المؤجلة والمتعلقة بالنتائج الداخلية التي يتم إقصائها.
- **توزيع الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة:** يتم فيها اقتسام الأموال الخاصة المجموعة بين فوائد المجمع وفوائد الأقلية مع تحديد فرق التجميع الأولي، وذلك لتحديد الاحتياطات والنتيجة المجموعة.
- **إعداد الحسابات المجمعة:** يتم خلال هذه المرحلة إعداد الميزانية المجموعة وحسابات النتائج المجموعة وكذلك جدول تدفقات الخزينة وجدول التغيرات في رؤوس الأموال المجموعة بالإضافة إلى الملاحق التفسيرية للمجمع.

¹ مقدمي أحمد، مرجع سابق، ص 47.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص 16.

الفرع الثاني: الإدماج النسبي

إن طريقة الإدماج النسبي لم يتطرق إليها المشرع الجزائري بصفة مباشرة في القرار المؤرخ 26 جويلية 2008 بعكس القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، الذي يحدد كليات إعداد وتجميع الحسابات في إطار المخطط المحاسبي الوطني، وإنما تطرق فقط إلى المراقبة المشتركة في قسم العمليات المشتركة وهذا في المادة 131 من الفقرات 01 إلى 04¹.

وتعتمد هذه الطريقة في إظهار نصيب الشركة القائمة بالتجميع دون نصيب أقلية المساهمين. ويمكن حصر خطوات الإدماج النسبي في المعطيات التالية:

- **الجمع:** حيث يدمج في حسابات الشركة القائمة بالتجميع حصص من الأصول والخصوم (الديون)، نسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في حسابات الشركة المشتركة.
- **الإقصاء:** وهي الخطوة الثانية حيث يتم استبعاد مساهمات الشركة الأم في رأس مال الشركة التابعة وإقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة بين شركات المجمع مثل العمليات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات.
- **إظهار حقوق المجمع في الاحتياطات والنتائج.**

الفرع الثالث: الطريقة المعادلة

تطبق هذه الطريقة المحاسبية على المؤسسات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، وهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم و التي تظهر في ميزانيتها و هي عبارة عن سندات مساهمة في الشركة الشقيقة والتي تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافئها في الحالة الصافية لهذا الفرع².

والنظام المحاسبي المالي اعتبرها الطريقة الأساسية للمحاسبة في الشركات الشقيقة، حيث جاء في الفقرة (12-132) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008: " تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة "³.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص 15.

² Mohand CID BEN AIBOU CHE Tome 2, Office des Publications Universitaire, 2010, p99.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 17.

وحسب نفس المادة أعلاه يتمثل مبدأ هذه الطريقة في:¹

- على مستوى أصل الميزانية المدمجة: إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات؛
- احتساب حصة المجموعة في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة؛
- على مستوى حساب النتائج المدمج: يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشترك.

وبالتالي في هذه الطريقة المعادلة يمكن الاستنتاج على أنها طريقة تقوم على إعادة تقييم المساهمات، و من خلال الطرق المحاسبية التي تم التطرق إليها أعلاه، يجب التنبيه إلى بعض النقاط الآتية:

- القانون المحاسبي الجزائري 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 لم يتطرق صراحة إلى طريقة الإدماج النسبي غير أنه هناك من يفسر ذلك بأنه إلغاء ضمني لها وذلك من خلال المادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008، الذي تبعه القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.
- العمليات المشتركة في النظام المحاسبي المالي تقتضي وجود مراقبة مشتركة بين الأطراف المتعاقدة عكس المعيار الدولي للتقارير المالية، لكن محاسبتها موافقة لما جاء به هذا المعيار IFRS 11، من خلال الجزء الخاص بمحاسبة الأعمال المشتركة في التسجيل المحاسبي بالأقساط (حصة كل طرف من الأصول و/أو الخصوم، التكاليف و الإيرادات). لكن المعيار الدولي للتقارير المالية-السالف الذكر-أشار إلى أن المراقبة المشتركة تكون في إطار المشاريع المشتركة (Co-entreprise) و ألزم تسجيلها محاسبيا وفقا للطريقة المعادلة، و هذا ما يختلف مع النظام المحاسبي المالي الذي لم يتطرق إلى المشاريع المشتركة و لا إلى طريقة تسجيلها.
- مهما كانت الطريقة المتبعة فإنه يتم الحصول على نفس النتيجة المجمعة؛
- حقوق الأقلية تظهر فقط في طريقة الإدماج الكلي؛
- مجاميع الأصول والخصوم في طريقة الإدماج الكلي هي الأكبر، ثم تليها طريقة الإدماج النسبي، وأخيرا أقلهم الطريقة المعادلة.

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ذكره، ص17.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية المتجانسة

يتطرق هذا المبحث إلى مفهوم المعالجات المحاسبية المتجانسة وأنواعها والإجراءات المتبعة أثناء المباشرة فيها.

المطلب الأول: مفهوم المعالجة المتجانسة

حسب نص المادة 05 من القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، الذي يحدد كفيات إعداد وتجميع الحسابات، تنص ما يلي:

" يتم إعداد الحسابات المجمعة حسب المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسيير، المطبقة على الحسابات السنوية الفردية، ويضمن المخطط المحاسبي للمجمع تجانس قواعد التقييم الإختيارية"¹

فالحسابات المجمعة تهدف إلى إعطاء صورة صادقة وواضحة للحالة المالية للمجمع، وعلى هذا الأساس عند مباشرة عملية المعالجة لا بد من مراعاة المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى قواعد التقييم المنفق عليه في النظام المحاسبي المالي كما تعرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) " التجانس على أنه نوع من الترابط بين حسابات الهيئات التي تنتمي إلى محيط التجميع قصد تسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية.

المطلب الثاني: أنواع المعالجة المحاسبية المتجانسة

يمكن أن نميز بين نوعين من المعالجات:²

- المعالجة الإجبارية (Retraitement Obligatoire)؛

- المعالجة الإختيارية (Retraitement Optimal).

الفرع الأول: المعالجة الإجبارية:

أولاً- مفهوم المعالجات الإجبارية:

يلتزم المجمع عن طريق المصلحة المختصة بالتجميع عند تطبيقه للمعالجات الإجبارية للأخذ بالمبادئ المتعارف عليها والقوانين الواجبة التطبيق، بحيث أن هذا النوع من المعالجات لا يطبق إلا في الحالات التي

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87، الصادرة بـ 08 ديسمبر 1999، الجزائر، ص 12.

² زرموت خالد، مرجع سبق ذكره، ص 134.

لا تؤثر على الذمة المالية والنتيجة معاً، كما أن النصوص التشريعية والتنظيمية تفرض الأخذ بعين الاعتبار قبل الشروع في عملية المعالجة ما يلي:

- ترتيب عناصر الأصول والخصوم وكذلك العناصر المتعلقة بالتكاليف والإيرادات، للشركات المجمعة، عن طريق الإدماج، طبقاً لمخطط الترتيب المستخدم للتجميع؛
- تقييم معدل المعالجات الضرورية المتعلقة بالأصول والخصوم، بالإضافة إلى التكاليف والإيرادات التي تخص هذه الشركات؛
- إقصاء التسجيلات المحاسبية المقيدة لتلبية غرض جبائي، والأخذ بعين الاعتبار القرض الضريبي المؤجل، ومن بين هذه نذكر الإعانات على الاستثمارات، المؤونات، والإهلاكات.

ثانياً-دوافع المعالجات الإجبارية:¹

من بين هذه الدوافع التي تقف وراء إتباع الإجراءات المتعلقة بالإقصاءات الإجبارية نذكر مايلي:

- استبعاد إمكانية تحويل أموال الشركات الفروع أو الشركة الفرع؛
 - منع الشركة الأم من ممارسة الرقابة على الشركات التابعة أو الفروع.
- هذا النوع من المعالجات يستخدم في حالة توفر شروط محددة ومعينة، فهي ليست دائماً ممكنة التطبيق في كل الحالات، بل يمكن استعمالها إلا بالنسبة للشركات الوليدة المستقرة (المتركزة) في البلدان التي يتميز نظامها السياسي بالاستقرار.

الفرع الثاني: المعالجة الاختيارية:

تعرف المعالجات الاختيارية بأنها عمليات تباشرها المصلحة المختصة بالتجميع بصفة اختيارية، ومن بين هذه المعالجات التي تعتمدها المصلحة نذكر مايلي :

- معالجة المخزونات؛
 - معالجة قرض الإيجار؛
 - معالجة قروض التحويل.
- مبدأ تجانس الطرق في التقييم أو التسجيل المحاسبي للقوائم المجمعة يقضي أيضاً أن تكون الحسابات الاجتماعية للشركات الفرعية مقلدة بنفس تاريخ إقفال الحسابات الاجتماعية للشركة الأم، على أن لا يتجاوز الفرق بين التاريخين -إن وجد- ثلاثة أشهر كحد أقصى، وعندما يكون الفرق بين تاريخ إقفال

¹ زرموت خالد، مرجع سبق ذكره، ص135.

الشركة الأم يتجاوز الحد الأقصى (03) أشهر فإن النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، تقبلان فقط القوائم المالية للشركات الزميلة والمشروعات المشتركة والشركات الفرعية (Filiale) مع الأخذ بالشروط الآتية:¹

- الأخذ بعين الاعتبار للأحداث والمعاملات التجارية المهمة والتي حدثت في هذا المجال.
 - أن تواريخ إعداد التقارير المالية تكون متجانسة مع مختلف الفترات أو الدورات المحاسبية السابقة.
- إن المعالجة المحاسبية المتجانسة يجب أن تتم وفق الترتيب التالي:²

- 1- معايير المحاسبة الدولية؛
- 2- ترجمة هذه المعايير المحاسبية من خلال إشعارات المجلس الوطني للمحاسبة؛
- 3- الإطار التصوري.

المطلب الثالث: الإجراءات التطبيقية للعمليات المتجانسة:

يتطرق هذا المطلب إلى أهم المعالجات، سواء كانت إجبارية أم اختيارية والتسجيلات المحاسبية المتعلقة بكل معالجة.

الفرع الأول: الإجراءات التطبيقية المتعلقة بالمعالجات الإجبارية:

أولاً-معالجة الإهلاكات الإستثنائية: (Amortissement dérogatoire)

1/ تعريف الإهلاكات الأستثنائية:

إن الإهلاكات الإستثنائية تتمثل في حصص الإهلاكات المطبقة خصيصا لغرض الإستفادة من المزايا الجبائية، وعلى هذا الأساس فإن المجمع يفرض على كافة الشركات التابعة التي تنتمي إلى محيطه تطبيق طريقة الإهلاك الخطي لموجوداتها.

2/ التسجيل المحاسبي للإهلاكات الإستثنائية:

إن كل العمليات التي تتعلق بالمعالجة المحاسبية لهذه الإهلاكات يتم تسجيلها في جداول خاصة وذلك نظرا لأهميتها وتأثيرها على الميزانية و حساب النتائج، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

¹BOUBIR Djelloul, Op,Cit,p 97.

²BOUBIR Djelloul, Op,Cit,p 97.

حساب النتائج	الميزانية
ح/12 النتيجة xxxx	ح/12**1 اهتلاك التثبيات العينية (الإستثنائية) Xxxx
ح/68 مخصصات الإهلاك xxxx	ح/12 النتيجة Xxxx

ثانيا- معالجة المؤونات المقننة

1/ مفهوم المؤونات المقننة:

تعتبر المؤونة المقننة من العمليات التي يجب إقضاؤها من محاسبة المجمع، بإعتبارها لا تعبر عن قيمة ناقصة بل مرتبطة بالتشريع الجبائي، فهي بالتالي تختلف عن المبدأ الكلاسيكي للمؤونات العادية، وفي ظل القواعد والأحكام المتعلقة بالتجميع، لابد من إقضاء أي تأثير على الحسابات والقيود التي سجلت سوى من أجل تطبيق المصلحة الجبائية.¹

من الضروري إلغاء التسجيلات المقيدة في الحسابات الفردية للفروع التي تهدف إلى تطبيق التشريع الجبائي في ذلك البلد التي يتواجد فيه الفرع وذلك بتشكيل المؤونات المقننة، كما أن الهدف من تقييدها محاسبيا هو الحصول على اقتصاد في الضريبة قد يكون دائم فهي لا تعبر عن الحالة الإقتصادية بحكم أنها غير مبررة، لذا لابد من إلغائها من الحسابات المجمعة:

ومن بين المؤونات المقننة نجد:

- مؤونة إرتفاع الأسعار؛
- مؤونات إعادة إنشاء الحقول المعدنية والبتروولية؛
- مؤونات الإقامة في الخارج؛
- مؤونات الإستثمار.

2/ التسجيل المحاسبي:

تتم عملية التسجيل المحاسبي كما يلي:

المرحلة الأولى: تحويل المؤونة المقننة إلى الإحتياطات عند بداية السنة (A nouveau)

¹ زرموت خالد، مرجع سابق ذكره، ص 140 .

ح/15 مؤونات مقننة	xx
ح/106 احتياطات مجمعة	ح/106 احتياطات مجمعة
ح/134 ضرائب مؤجلة للخصوم	ح/134 ضرائب مؤجلة للخصوم
تسجيل الأثر الضريبي للبداية السنة	

حيث الضريبة المؤجلة للخصوم = المؤونة المقننة x الضريبة على الأرباح (نسبة)

المرحلة الثانية:

إقضاء المؤونة المقننة خلال حركية الدروة (Mouvement de l'exercice) ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

ح/15xx مؤونات مقننة	xx
ح/68xx مخصصات المؤونات المقننة	ح/68xx مخصصات المؤونات المقننة
ح/78xx استرجاع مؤونات مقننة لسنوات	xx
ح/15x مؤونات مقننة	ح/15x مؤونات مقننة
ح/693 ضريبة مؤجلة (مدينة) xx	
ح/134 ضرائب مؤجلة على الخصوم	ح/134 ضرائب مؤجلة على الخصوم

ثالثا- معالجة إعانات الإستثمار

1/ مفهوم إعانات الإستثمار:

تعتبر إعانات الإستثمار إيرادات مخففة على عدة دورات في الحسابات الإجتماعية وهي توجه لتمويل التثبيتات العينية القابلة للإهلاك.

ولمعالجة إعانات الإستثمار لا بد من إلغائها من حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص وذلك كمايلي:

• إما بتسجيل حساب " إعانات الاستثمار " في حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص؛

- أو تسجيل إعانات الإستثمار كإيراد مسجل مسبقا والتسجيلات المقيدة على عدة دورات تسجل في حسابات التجميع¹.

كلا الحالتين تعتبر كعملية إعادة الترتيب.

2/ التسجيل المحاسبي

ح/132 إعانات الإستثمار XXX

ح/764 حصة إعانات الإستثمار الموجهة لنتيجة الدورة XXX

رابعاً- إستبعاد المؤونات:

وجود مؤونات بين شركات نطاق التجميع في القوائم المالية المجمعة يمثل تسجيلاً مزدوجاً للخسائر من جهة والمؤونات من جهة أخرى، ولذلك فإن متطلبات التجميع تستلزم إقصاءها سواء كانت:

- مؤونات تدني قيمة السندات.

- مؤونات تدني قيمة المدينون.

- مؤونات الخسائر والأخطار المحتملة.

أما إذا كانت المؤونات تفوق الخسائر المسجلة وتعتبر عن خسائر محتملة للمجمع ككل فإنه يجب الإبقاء عليها.

الفرع الثاني: الإجراءات التطبيقية المتعلقة بالمعالجات الإختيارية

أولاً- معالجة المخزونات:

يتم معالجة المخزونات داخل المجمع عن طريق إتباع طريقة تقييم موحدة، وفي حالة اختلاف طرق التقييم بين الشركات الداخلة في محيط التجميع، يستوجب عليها أن تقوم بتعديل مخزوناتها وفقاً للطريقة المتبعة من طرف المجمع وللتوضيح نورد المثال التالي:

قامت الشركة (F) الفرع، بتقييم مخزوناتها، فتحصلت في نهاية الدورة (ن) على مايلي:

- مخزون بداية المدة: 150.

¹ François COLINET, Op,Cit p107.

- مخزون نهاية المدة: 250.

في حين الطريقة المتبعة من طرف المجمع تجعل الشركة (F) مجبرة على تعديل مخزوناتا (من حيث القيمة) حسب القيم التالية:

- مخزون بداية المدة: 180.
- مخزون نهاية المدة: 300.

فالقيم الواجب ظهورها في القوائم المالية المجمعة هي: 180 و 300.

وبالتالي الفرق $(250-300)=50$ يضاف إلى حساب المخزونات بجانب الأصول وإلى النتيجة بجانب الخصوم.

أما الفرق $(150-180)=30$ فيضاف لحساب الاحتياطات، مع خصم نفس الفرق من النتيجة.

ثانيا- تكاليف الإقتراض:¹

إن تكاليف القروض يمكن إدراجها ضمن تكاليف الحياة بالثبوتات وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي IAS23، وبالتالي فإن فروع المجمع، قد لا تلجأ لهذا الإختيار (إدراجها ضمن تكلفة الحياة) وهنا يتوجب إتباع طريقة تقييم موحدة بجميع الشركات الداخلة في محيط التجميع.

ثالثا- معالجة فروق التحويل:

فرق التحويل قد يكون موجبا أو سالبا، وهو ذلك الذي يحصل عن التحويل إلى العملة الوطنية للميزانية وحساب النتائج للفروع الأجنبية.²

و تتمثل معالجة فرق التحويل في إلغاء عناصر تحويل الأصول والخصوم وكذلك إلغاء مؤونة خسائر الصرف وتسجل في النتيجة حسب الحصة المتعلقة للدورة، أو في الاحتياطات المجمعة بحسب الحصة المتعلقة بالدورات السابقة.

¹ BOUBIR Djelloul, Op,Cit,p97.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 91 سنة 1999، ص13.

المبحث الثالث: إقصاء العمليات داخل المجمع وتحويل الحسابات بالعملة الصعبة

تهدف عملية إقصاء العمليات البنينة إلى إظهار العمليات والنتائج المحققة مع الآخرين، وهنا يمكننا التمييز بين الإقصاءات التي ليس لها أثر على النتيجة وإقصاءات لها تأثير على النتيجة.

المطلب الأول: أهداف عمليات الإقصاء داخل المجمع:

تعد عملية إقصاء العمليات الداخلية كما يعبر عنها بالحسابات المشتركة التي تنتمي إلى محيط المجمع، من بين أهم المبادئ الأساسية لتجميع الحسابات وإظهارها في صورة مثالية تعبر عن الواقع الإقتصادي للمجمع، فهي بالتالي تمثل الخطوات المتعارف عليها في إطار التجميع، بحيث لا يمكن تجاوزها في تضخيم أصول وخصوم المجمع بصفة تلقائية وعلى سبيل المثال: الحقوق والديون المرتبطة بالشركات المجموعة، نفس الشيء بالنسبة للتكاليف والإيرادات والمبادلات الداخلية (بيع وشراء)، كما تنص المادة 6-248 من المرسوم المؤرخ في 17 فيفري 1986 المتعلق بالقوائم المالية المجمعة في فرنسا كما يلي¹:

الفقرة D: تجميع الحسابات تستوجب إقصاء النتائج الداخلية للشركات المجموعة والحصص.

الفقرة F: تجميع الحسابات تستوجب إقصاء الحسابات المشتركة للشركات المجموعة عن طريق الإدماج.

كما تنص المادة 01.26 من التوجيه الأوروبية السابعة :

الحسابات المجموعة تمثل الموجودات، الحالة المالية والنتائج الخاصة بالشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع كما أنها تتعلق بشركة واحدة وفي هذه الحالة:

أ- الديون والحقوق بين الشركات التي تنتمي إلى المجمع يتم إقصاءها من الحسابات المجموعة.

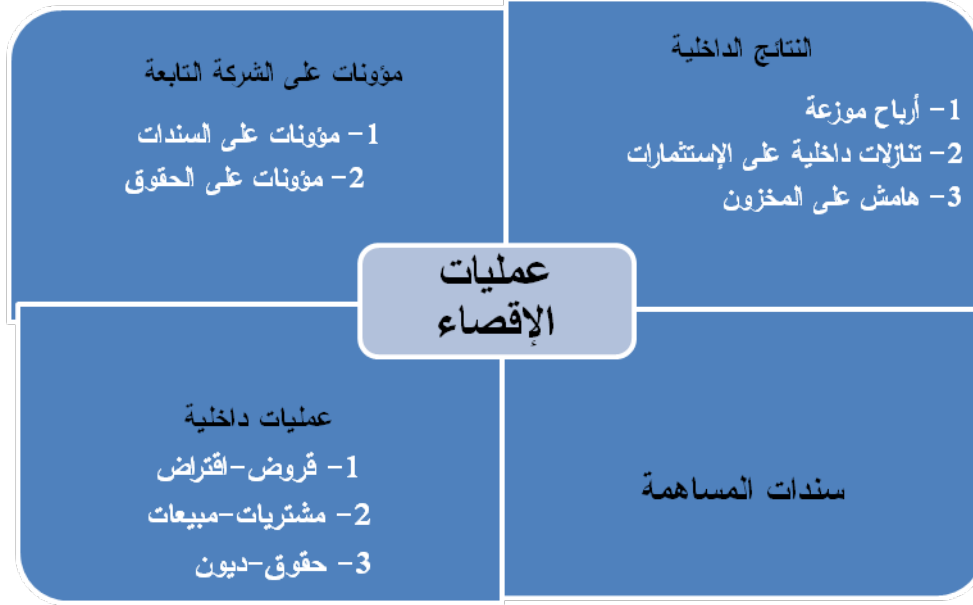
ب- التكاليف والإيرادات بين الشركات المدمجة يتم إقصاءها من الحسابات المجموعة.

ويمكن استنتاج من كل ماسبق، أن عملية الإقصاء الخاصة بالعمليات الداخلية تتم على مستوى الميزانية وعلى مستوى حساب النتائج.

¹ زرموت خالد، مرجع سابق، ص 149-150.

الشكل التالي يبين مختلف أنواع عمليات الإقصاء للحسابات الداخلية:

الشكل رقم (06): مختلف أنواع عمليات الإقصاء الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق

المطلب الثاني: إقصاءات بدون أثر على النتيجة المجمعة

تتمثل العمليات الداخلية للمجمع التي ليس لها أثر على النتيجة في تلك العمليات التي تتعلق بالقروض، الحقوق والديون والحسابات الجارية، والحصص المتبادلة بين الشركات هذا بالنسبة لحسابات الميزانية. أما بالنسبة لحسابات النتائج، فيتمثل في رقم الأعمال والمشتريات، الفوائد من الأعباء وإيرادات.

ويجب الإشارة أنه عند التطرق إلى هذا النوع من الإقصاءات، لابد من مراعاة طريقة التجميع المطبقة، كما سبق وأن تطرقنا له.

- الإدماج الكلي: في هذه الحالة يتم الإقصاء بصفة كلية لكل الحقوق والديون وكذلك الإيرادات والنفقات التي تنشأ بين شركتين تابعيتين للمجمع.
- الإدماج الجزئي: يتم الإقصاء وهذا بحسب نسبة المساهمة.
- الوضع في التكافؤ: لا يوجد هناك أي إقصاء.

الفرع الأول: الحقوق الديون البيئية داخل المجمع

حيث يتم إلغاء الحقوق و الديون البيئية و هذا بعد أشغال المقاربة بين أطراف المجمع، و يكون القيد كالاتي:

ح / 40x الديون البيئية	xxx
ح / 41x الحقوق البيئية xxx	
ن.12.31	

الفرع الثاني: المشتريات و المبيعات البيئية داخل المجمع

يتم الإقصاء المبيعات الداخلية سواء كانت سلعا أو خدمات أو منتجات نهائية و ما يقابلها من المشتريات للطرف الآخر و يكون القيد كالاتي:

ح / 70x المبيعات البيئية	xxx
ح/ 62X/61X/60X المشتريات الداخلية xxx	
ن.12.31	

المطلب الثالث: إقصاءات لها أثر على النتيجة المجمعة

من بين هذه الإقصاءات نذكر ما يلي: ¹

- توزيع الأرباح، والذي لا ينتج عنه الضرائب المؤجلة بإعتباره معفى من الضرائب.
- الهامش على المخزون.
- التنازل الداخلي للأصول، والذي لا ينتج عنه الضرائب المؤجلة بإعتبار فائض الناتج عن التنازل معفى من الضرائب.
- إعادة هيكلة السندات والأصول داخل المجمع.

¹François COLINET, Op, Cit, p162.

الفرع الأول: استبعاد توزيع الأرباح (Dividendes reçus)

الأرباح الموزعة داخل المجمع، هي النتائج ثم التقرير عنها ضمن القوائم المالية المجمعة للسنوات السابقة، ولذلك يتم إستبعادها بحسب نسبة الفائدة الشركة الأم في الفرع، وتوضع ضمن الإحتياطات المجمعة.

تجدر الإشارة أن هناك من يستبعد الأرباح بصورة كاملة 100% وهذا بغض النظر عن طريقة التجميع المستعملة.¹

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

ح/ الإيراد المالي	xxx
ح/ الإحتياطات أو ح/ ترحيل من جديد	xxx
	ن.12.31

الفرع الثاني: استبعاد هامش المخزون

إذا كانت شركة تابعة للمجمع لها مخزون تم اقتناؤه من شركة أخرى تابعة للمجمع وقد تم تسجيله بهامش الربح، فإن هذا الهامش يجب استبعاده ما دام ذلك المخزون في حوزة المؤسسة المشتريية ولم يتم بيعه إلى خارج المجمع، ويتم إتباع الإجراءات التالية في استبعاد هذا الهامش:

أولاً- تحديد المخزون لدى المؤسسة المشتريية في 01.01. للسنة ن و 12.31. للسنة ن.

ثانياً- تحديد معدل هامش الربح المطبق.

ثالثاً- حسب هامش الربح للسنة الجارية والسنوات السابقة.

رابعاً- تسجيل عمليات الإستبعاد للهامش من خلال :

أ- الإحتياطات : هامش الربح للسنوات السابقة.

ب- النتيجة: هامش الربح للسنة الحالية.

¹ نقلا عن الموقع الإلكتروني: www.conso-online/caspratique تاريخ الإطلاع : 2017.04.20 و المدعمة

بدورها بالفقرة التالية لمجلس المحاسبة الفرنسي «Les dividendes intra-groupe sont intégralement éliminés en totalité y compris les dividendes qui portent sur des résultats antérieurs à la première consolidation » (§2610 du règlement CRC 99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés.)

الفرع الثالث: إستبعاد الناتج عن التنازل الداخلي للأصول:

الناتج المحققة من التنازل عن الأصول بين مؤسسات المجمع، يجب استبعادها ولذلك فإن كل أصل يتم التنازل عنه داخل المجمع يجب أن يقوم بتكلفته التاريخية داخل المجمع وكل فائض قيمة يجب إقصائه، ويتعلق الإقصاء بسنة التنازل والسنوات اللاحقة ففي سنة التنازل يتم فيها:

أولاً- إلغاء فائض القيمة السوقية للمؤسسة المتنازلة عن الأصل؛

ثانياً- تعديل قيمة الأصل للمؤسسة المشتريّة؛

ثالثاً- تصحيح أخطاء الإهلاك المطبقة حسب جدول الإهلاك الأصلي فقط.

وكل هذه التعديلات تستلزم بالتأكد متابعة دقيقة للأصل الذي يتم التنازل عنه.

الفرع الرابع: معالجة الضرائب المؤجلة

تعرف الضريبة المؤجلة على أنها مبلغ من ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية)، أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصلية)، خلال سنوات مالية مستقبلية وتسجل في الميزانية وحساب النتائج، فالضرائب المؤجلة حسب الفقرة (1-134) من القرار الصادر في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوفات المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيره، ناجمة عن:¹

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما، أو عبئ ما وأخذ في الحسابان في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة، في مستقبل متوقع.

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

عند إقفال السنة المالية، يدرج أصل أو خصم لضريبة مؤجلة في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الأخيرة يحتمل أن يترتب عليها عبئ أو منتوج ضريبي.

تسجل الضرائب المؤجلة للأصول والخصوم في الحسابين ح/133 المدين مع الطرف ح/692 الدائن في حالة الضريبة المؤجلة الأصول أو ح/134 الدائن مع الطرف المدين ح/693 في حالة الضريبة المؤجلة الخصوم.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص 19.

المطلب الرابع: تحويل الحسابات بالعملة الصعبة

القوائم المالية والتقارير التي ترد إلى الشركة الأم من طرف الشركات التابعة أو فروعها في مختلف أنحاء العالم، عادة ما تكون معدة بمختلف اللغات والعملات الأجنبية المختلفة مما يتطلب إعادة صياغتها لغويا وترجمتها نقديا لتكون جاهزة لعملية التجميع تمهيدا لإعداد القوائم المالية المجمعة للشركة الأم ككل.

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 إلى الأحداث التي تتم بالعملات الأجنبية، التي يمكن حصرها في عمليات الشراء والبيع، الإقتراض والإقراض، أو أن تصبح المؤسسة طرفا في العقد يتم تسوية بالعملة والأجنبية، أو عن طريق التملك أو التنازل عن الممتلكات المالية التي تسوى كذلك بالعملة الأجنبية، كما يبين هذا المعيار أن الأحداث المالية التي تتم بالعملية الأجنبية يجب أن تسجل وقت التعامل بمبلغ العملة التي تعد بها القوائم المالية الذي يتحدد في ضوء سعر الصرف السائد بين العملة الأجنبية و العملة الرسمية (الوحدة الإبلاغية) التي تعد بها القوائم المالية وقت حصول الحدث.

ووفقا لهذا المعيار فإن تحويل عناصر القوائم المالية للوحدات الأجنبية يكون كما يلي¹:

- يتم تحويل الأصول والإلتزامات، لكل ميزانية يتم عرضها بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية.
 - يتم تحويل الإيرادات والمصاريف لكل قائمة دخل بأسعار الصرف في تواريخ حدوث المعاملات.
- أما النظام المحاسبي المالي فقد حدد كيفية تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية التي هي في شكل فروع فقط (Filiales)، وهي نفسها المعتمدة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 21)، غير أنه أضاف إمكانية اعتماد سعر صرف متوسط أو مقرب في حالة تحويل الإيرادات والمصاريف.²

وفيما يلي عناصر القوائم المالية للوحدات مع أسعار الصرف للوحدات الأجنبية باستخدام طريقة سعر الإقفال في تاريخ الميزانية.

¹ المعيار الدولي المحاسبي 21، الفقرتين (39 أ، 39 ب).

² منير سلامي، مرجع سابق، ص 157.

1/ ميزانية في تاريخ الإقفال 12.31. السنة ن

الجدول رقم (02): تحويل سعر الصرف في عناصر الميزانية

عناصر الميزانية	سعر الصرف
الأراضي	تاريخ الإقفال
المباني	تاريخ الإقفال
التجهيزات	تاريخ الإقفال
المخزونات	تاريخ الإقفال
الحقوق	تاريخ الإقفال
الخبينة	تاريخ الإقفال
مجموع الأصول	Xxx
رأس المال	التاريخي (تاريخ العقد) المتوسط التاريخي
الإحتياطيات (نتيجة ن-2)	
الإحتياطيات (نتيجة ن-1)	
النتيجة ن	سعر الصرف المتوسط للفترة.
الديون	تاريخ الإقفال
فرق سعر الصرف	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق ذكره

فرق سعر الصرف يساوي مجموع الأصول (تاريخ الإقفال) مطروحا منه مجموع الخصوم (رأس المال و الإحتياطيات و النتيجة و الديون).

وعند إعداد القوائم المجمعة، فإن الفرق الناتج عن سعر الصرف يقسم بين المجمع وحقوق الأقلية وهذا عند توزيع رؤوس الأموال الخاصة للفروع الأجنبية، مع الأخذ بعين الإعتبار الضرائب المؤجلة.

2/ حساب النتائج في تاريخ الإقفال 12.31.ن

الجدول رقم (03): تحويل سعر الصرف في عناصر حساب النتائج

الحسابات	سعر الصرف
المبيعات	متوسط سعر الصرف للفترة.
تكاليف الإنتاج المباع	متوسط سعر الصرف للفترة.
تكاليف أخرى	متوسط سعر الصرف للفترة.
الإهلاكات	متوسط سعر الصرف للفترة.
الإيرادات المالية	متوسط سعر الصرف للفترة.
تكاليف مالية (فرق سعر الصرف) الصرف (موجب أو سالب)	
النتيجة ن الصافية	Xxx
1- حقوق المجمع	Xxx
2- حقوق الأقلية	Xxx

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ماسبق ذكره

المبحث الرابع: توزيع رؤوس الأموال الخاصة وإعداد القوائم المالية المجمعة

تعتبر مرحلة توزيع رؤوس الأموال الخاصة من أهم مراحل التجميع، بإعتبار تجميع الحسابات ماهي إلا عملية استبدال أوراق المساهمة بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجمعة وبالتالي يتم إظهار حصة الشركة المجمعة لقاء هذه الأسهم.

المطلب الأول: توزيع رؤوس الأموال

إن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجمعة توزع بين المجمع والأقلية المنتمية له، ويتحدد ذلك عن طريقة نسبة الفائدة وهذا ما يؤدي إلى إلغاء المساهمات، ولتحديد ذلك لابد من:

- التأكد من المساواة بين قيمة أوراق المساهمة المالية والجزء من رأس المال الخاص للشركات الخاضعة للتجميع والفرق الذي ينتج بين هاتين القيمتين يسمى بفرق التجميع الأولي
- إقصاء أوراق المساهمة واستبدالها بالجزء الخاص برؤوس الأموال الخاصة التابعة للشركات الداخلة في محيط التجميع.

المطلب الثاني: فوارق التجميع

و تقسم فوارق التجميع إلى ثلاث وهي:

- فارق التجميع الأولي؛
- فارق التقييم؛
- فرق الإقتناء.

الفرع الأول: فارق الإدماج الأول (Ecart de première consolidation)

حسب الفقرة (132-13): " يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان في محيط الإدماج بالفرق بين:

- تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات،
 - و الحصة غير معاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود للشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج.¹
- وحسب الفقرة (132-14): " يترتب فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين إثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة".
- عندما لا يتأتى تقييم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته، يكون من المقبول على سبيل التبسيط، إدراجه بمبلغه الكامل في باب " فارق الإقتناء ".²

الفرع الثاني: فارق التقييم (Ecart d'évaluation)

فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل والقيمة الحقيقية لنفس العناصر في تاريخ اقتناء السندات.

و يضم فرق التقييم بعض عناصر الأصول المعرفة التي أعيد تقييمها حسب القيمة المحتفظ بها لتحديد القيمة الإجمالية للشركة المجمعة. ويعرف فرق التقييم على أنه الفرق الناتج بين القيمة الداخلة في الميزانية المجمعة والقيمة المحاسبية المسجلة لنفس العناصر (الأصول) في ميزانية الشركة المراقبة. وقد

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص 17.

²نفس المرجع السابق، ص 17.

يكون موجبا أو سالبا، فإذا كان موجبا، فإن هذه الزيادات يتم تسجيلها في الميزانية المدمجة من طرف الشركة الأم، ويتجلى ذلك بتسجيل فوائد الأقلية في الميزانية وذلك في حالة الإدماج الكلي فقط.

الفرع الثالث: فرق الإقتناء أو " حسن التفاتة " (Goodwill)

فارق إقتناء أو " حسن التفاتة " أو ما يعرف " Goodwill " هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

تجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي كان أكثر وضوحا في اهتلاك فارق الإقتناء، -والذي كان من قبل يهتك في مدة أقصاها 20 سنة في إطار المخطط المحاسبي الوطني-، إلا أنه لم يحدد فترة اهتلاك محددة وترك هذه المسألة في تقدير الممارسين، وهنا يكمن الاختلاف مع المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS3) الخاص بدمج الأعمال و US GAAPs اللذان يتيحان تسجيل خسائر القيم التي لا رجعة فيها، وبالتالي فهو غير قابل للاهتلاك.

إن القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها يتضمن حسابين الأول الخاص بإهتلاك فرق الإقتناء (2807) وكذلك الحساب (2907) الخاص بتدني القيمة التي لا رجعة فيها، مما يدل على أنه غير محذور إهتلاكه محاسبيا وقابل للخصم ضربيا.

إلا أن العمل الذي يتعين القيام به لإختبار كل عام، لتدني قيمة فارق الإقتناء يكون من خلال المقارنة بين القيمة القابلة للإسترداد مع القيمة الدفترية للوحدة (الوحدة المولدة للنقدية UGT).

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

بناء على نص الفقرة 1-210 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009:

كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوفات مالية وكشوفات مالية خاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على:

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛

- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغيير الأموال الخاصة؛
- ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحسابات النتائج.¹

الفرع الأول: الميزانية المجمعة وحسابات النتائج المجمع

أولاً- الميزانية المجمعة

تتمثل أهم البنود في :

1/ فارق الإقتناء Goodwill،

2/ الإحتياطات المجمعة: تعرض بصفة مستقلة عن باقي عناصر الأموال الخاصة للمجمع،

3/ حقوق الأقلية: تعبر عن حقوق المساهمين الآخرين في المؤسسات التي تم إدماجها كليا ضمن

حسابات المجمع، وتعرض حقوق الأقلية في صافي الأصول منفصلة عن حقوق الأقلية في النتيجة،

4/ الضرائب المؤجلة: تعرض الضرائب المؤجلة المدينة والدائنة (الطويلة الأجل) وبصفة مستقلة ضمن

بنود قائمة الميزانية، وفي حالة عرضها في بند واحد فيجب إظهارها (رصيد الإقفال) والتغير خلال السنة

لكل منهما ضمن الملاحظات التي تضاف إلى الملاحق.

ثانياً- حساب النتائج المجمعة:

يجب أن يتضمن من جهة العناصر المكونة للنتيجة المؤسسة المجمعة، ومؤسسات نطاق التجميع بطريقة

الإدماج الكلي والنصيب الذي يعود للمجمع من المؤسسة التي تم إدماجها نسبيا ومن جهة أخرى نصيب

النتيجة من المؤسسات التي تم تجميعها بطريقة المعادلة.

والمعيار المحاسبي الدولي IAS (1) الخاص بعرض القوائم المالية، يفرض حدا أدنى للبنود التي يجب أن

تظهر في حسابات النتائج وهي:

1/ إيرادات الأنشطة العادية؛

2/ المصاريف المالية؛

3/ نصيب المؤسسة في نتائج الشركات التي تم إدماجها بطريقة المعادلة؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، مرجع سابق، ص22.

4/ الضرائب على الدخل؛

5/ النتيجة الصافية للسنة.

تجدر الإشارة إلى أن المعيار الدولي المحاسبي رقم 33 يلزم الشركات ذات الأسهم بتقديم النتيجة للسهم الواحد بنوعيتها (ربحية السهم الواحد وربحية السهم المخففة)

الفرع الثاني: جدول تدفقات الخزينة المجمعة و جدول تغيرات الموال الخاصة

أولاً- جدول تدفقات الخزينة المجمعة(TFT)

يتم عرض جدول تدفقات الخزينة المجمعة بالطريقتين المباشرة وغير مباشرة والذين يختلفان في الجزء الخاص في التدفقات النقدية الخاص بالأنشطة التشغيلية.

1/ الطريقة مباشرة: وتعرض فيها بنود التدفقات النقدية من مقبوضات ومدفوعات و هي التي يوصي بها النظام المحاسبي المالي.

2/ الطريقة الغير مباشرة: وتعتمد على النتيجة المحسوبة في حسابات النتائج ثم التي يتم تعديلها بأثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية، ولحساب التدفقات النقدية المدمجة تؤخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية الخاصة بالشركات التابعة نسبة 100%، وفي حدود نسبة الإدماج بالنسبة للشركات المدمجة نسبياً. ويعد جدول تدفقات الخزينة المجمع وفقاً لثلاث طرق:

أ- تحليل تغيرات الميزانية المجمعة: ويتم فيها تحديد التدفقات، لكل بنود قائمة الميزانية المجمعة من سنة إلى أخرى.

ب- تجميع جداول التدفقات النقدية للشركات في نطاق التجميع: ويتم تجميع التدفقات النقدية المجمعة اعتماداً على جداول تدفقات الخزينة لكل شركة من نطاق التجميع.

ت- تجميع جداول التدفقات النقدية: ويتم فيها تجميع التدفقات النقدية بنفس الشكل التي يتم به تجميع الميزانية وحسابات النتائج وهي الطريقة المعتمدة في أنظمة الإعلام الآلي الخاصة بالتجميع المحاسبي.

ثانياً- جدول التغيرات الأموال الخاصة (TVCP):

من خلال هذا الجدول، يتم تحديد حصة المجمع بحصة حقوق الأقلية، وفيه كذلك يتم عرض مختلف المراحل التي يتم فيها التغير في رأس المال الشركة وعليه يتم عرض حركة رؤوس الأموال التي يمكن تصنيفها إلى صنفين هما:

1/ التغيرات الناتجة عن حركية أرصدة المساهمين في الشركة المجمعة وتتمثل في:

- الحصة الموزعة من طرف الشركة المجمعة؛
- الزيادة والتخفيض من رأس المال الشركة المجمعة؛
- الحيازة أو التنازل عن السندات.

2/ التغيرات الناتجة بنتيجة السنة المالية وقيمة الأصول والخصوم المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة وتتمثل:

- نتيجة السنة المالية؛
- تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء مع دمج آثار التغيير ضمن الأموال الخاصة؛
- النواتج والأعباء المسجلة مباشرة ضمن الأموال الخاصة في إطار تصحيح الأخطاء الهامة المتعلقة ببعض العمليات؛
- تأثير سعر الصرف في حالة ما إذا كان المجمع يقوم بتجميع حساباته والتي تعد بالعملة الصعبة؛
- تأثير إعادة تقييم الأصول.

الفرع الثالث: الملاحق المجمعة

الملحق هو وثيقة ملخصة تقدم المعلومات اللازمة لفهمها، حيث يتم عرض مختلف المعلومات والتفسيرات التعليقات بغية توضيح محتوى الكشوف المالية و هو يشمل على معلومات تخص النقاط التالية:

- القواعد و الطرق المحاسبية المتخذة من طرف الشركة لعرض حساباتها و قوائمها المالية؛
 - معلومات مكملة للقوائم المالية؛
 - معلومات خاصة بالمؤسسات الشريكة، الفرعية، و توضيح كل المعاملات التي تمت بين المؤسسة وهذه الأطراف، و طبيعة الأعمال، قيمة و حجم المبادلات، سياسة الأسعار.
- ينبغي على الملحق أن لا يشتمل إلا على المعلومات الهامة الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل الوثائق على ممتلكات الشركة و وضعها المالي و نتائجها.

خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم التطرق إلى المعايير الدولية الخاصة بالقوائم المالية المجمعة و التي كان معظمها موضوع التعديل في 2011 والذي مس أساسا حول توسيع مفهوم الرقابة أو السيطرة في الشركة الأم أو الشركة المستثمرة في إطار الرقابة المطلقة هذا بالإضافة إلى عدم اعتماد طريقة الإدماج النسبي مستقبلا في إعداد القوائم المالية المجمعة، و إحلالها بالطريقة المعادلة، لكن مع الإبقاء عليها من خلال الرقابة المشتركة في المشاريع المشتركة هذا ما يتجلى في المعايير الدولية (التغيير في طريقة التسجيل المحاسبي)، أما على مستوى النظام المحاسبي المالي فقد تم إلغاؤها كليا، كما تم من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على طرق التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي من خلال قانون 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 بالجزائر، و تم ملاحظة أن النظام المحاسبي المالي الجزائري كان الأسبق في إلغاء الطريقة النسبية في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة مع ما جاءت به المعايير الدولية من تغييرات لكنه حصرها في العمليات المشتركة من خلال التسجيل المحاسبي لكل طرف قسطه الخاص به و هذا تبعا للإتفاق.

دراسة حالة في

شركة تسيير

المساهمات

تمهيد

تعتبر شركة تسيير المساهمات التي تعرف اختصارا باللغة الفرنسية **SGP ATC** Société de Gestion des participation « Algeria Trust Communication » من المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تنشط في مجال الصحافة و الاتصال و هي شركة أم لها كيانها القانوني المستقل و الشركات التي تدخل في نطاق التجميع تتمتع كذلك باستقلالية الذمة المالية و الشخصية القانونية رغم أنها تتبع اقتصاديا الشركة الأم.

الشركة موضوع الدراسة وجدت نفسها مضطرة إلى إتباع سياسة و إستراتيجية اقتصادية من أجل الوصول إلى أهدافها الرئيسية المالية و التجارية، خاصة أن هذه الشركة تنشط في قطاع حساس و هو الصحافة المكتوبة، و كذا قطاعي الإشهار و طباعة الجرائد الذين لا يزالان تحت وصاية و احتكار الدولة، و بذلك فلها ثلاث أسواق، فسوق المعلنين من خلال المساحات الإشهارية، وسوق الطبع من خلال طبع الجرائد لمختلف العناوين العمومية و الخاصة، و في الأخير سوق القراء من خلال بيع بعض العناوين التي مازالت تابعة للقطاع العام.

و محاولة لإسقاط مفاهيم المعايير المحاسبية و التقارير المالية الدولية على المؤسسة الجزائرية تم اختيار هذا المجمع لإجراء الدراسة التطبيقية، حيث قسم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين هما:

المبحث الأول: تقديم عام للمجمع مع دراسة محيطه.

المبحث الثاني: دراسة ميدانية لعملية إعداد القوائم المالية المجمعة.

المبحث الأول: تقديم عام للمجمع مع دراسة محيطه.

في هذا المبحث يتم تقديم عام للمجمع من خلال تاريخ إنشائه، و هيكله التنظيمي (الشركة الأم) وإلى تقديم الشركات التابعة له و كذا محيطه التجميحي.

المطلب الأول: الشركة الأم-شركة تسيير المساهمات

الفرع الأول:تقديم الشركة

أولا-إنشاء الشركة:

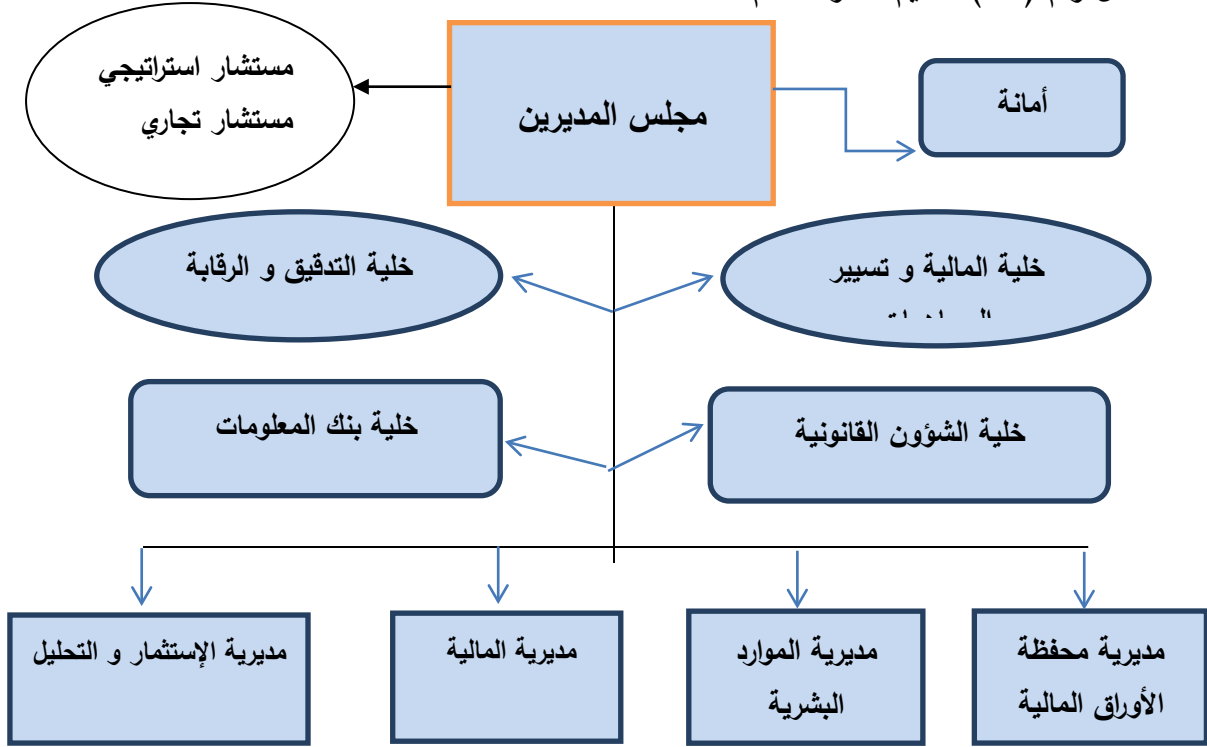
شركة تسيير مساهمات الدولة هي شركة عمومية اقتصادية،شركة ذات أسهم، أنشأت في إطار القانون رقم 01-04 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها و خصوصتها، و المرسوم التنفيذي رقم 01-283 المؤرخ في 24 سبتمبر 2001 المتضمن الشكل الخاص لهيئة إدارة تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية.

يقع مقر الشركة **SGP ATC** بـ 15 حي البستان القبة القديمة -الجزائر العاصمة، و تبلغ قيمة رأس مالها مائة مليون دينار جزائري (100 000 000 دج) موزع على 1000 سهم بقيمة مائة ألف دينار للسهم الواحد مملوكة بكاملها للدولة.

ثانيا-تنظيم الشركة:

يختص مجلس المديرين بوضع إستراتيجية المجمع و ذلك على أساس المعلومات و التحاليل التي يحصل عليها بواسطة من الوظائف الاستشارية و التي يقوم بها إطارات من داخل الشركة. و يقدم الشكل أدناه أهم المديریات المكونة للشركة الأم و كذا أهم الخلايا الأساسية المكونة لها.

الشكل رقم (07) تنظيم الشركة الأم SGP ATC



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

الفرع الثاني: موضوع الشركة

قدم مجلس مساهمات الدولة تفويضا لشركة المساهمات قصد الحياة و التسيير للأموال المكونة من:حافضة الأسهم و القيم المنقولة الصادرة الأخرى تمثيلا لـ:

- رأس مال إجتماعي للمؤسسات العمومية الإقتصادية المكتسب من طرف الدولة و المسماة باختصارم.إ.ع « E.P.E ».

- ديون الدولة المعينة المقدار التي بذمتها.

- أصول من طبيعات مختلفة كسيولات الخزينة و الديون المتأتية من دعم الدولة كمساهم أو من الموارد أو من العائدات المتأتية من حياة هذه الأموال لصالح الدولة.

أولا- الأصول:

تتكون من مجموعة من السندات المحازة و المسيرة لحساب الدولة.

ثانيا - الخصوم:

و هي مقابل الأصول من نفس القيمة المحاسبية المدونة في دفاتر المحاسبة المالية للشركة كالإستدانة على المدى الطويل.

الفرع الثالث: مهام الشركة

طبقا لإستراتيجية و سياسة المساهمة و الخوصصة المحددة من قبل مجلس مساهمات الدولة تضطلع شركة تسيير المساهمات بالمهام الأساسية:

- ضمان التسيير و المراقبة الإستراتيجية و العملية لحافظات الأوراق الأسهم و القيم المنقولة الأخرى ضمن ضوابط الفعالية و المردودية الدنيا المطلوبة.
- ممارسة صلاحيات الجمعيات العامة للمؤسسات الإقتصادية العمومية ضمن الحدود المرسومة بموجب تفويض التسيير و كذا قرارات الجمعية العامة.
- ترجمة و وضع قيد العمل في الأشكال التجارية الملائمة لمخططات التقويم و إعادة و تنمية المؤسسات الإقتصادية العمومية.

الفرع الرابع: تحويل الوصاية من مجلس مساهمات الدولة إلى وزارة الإتصال و مشروع إعادة هيكلة المجمع

بتاريخ 05 جانفي 2008 وافق مجلس مساهمات الدولة على تحويل المجمع **SGP ATC** إلى وزارة الإتصال و منذ هذا التاريخ أصبح تحت وصاية هذه الأخيرة، و في ديسمبر 2014 ظهر مشروع إعادة هيكلة هذا المجمع و تحويله إلى مجمع صناعي في إطار إستراتيجية متكاملة و متجانسة من قبل جميع الشركات التي تشكل المجموعة الصناعية.

ينطوي هذا النهج الجديد إلى إجراء مراجعة شاملة لإدارة المؤسسات، و التي ستصبح لاحقا خاضعة لعقود أداء و التزام بالنتيجة « Obligation de résultat » اتجاه المستثمرين. كما يهدف هذا المشروع إلى تشبيب الإدارة من خلال تقييم المهارات المتاحة بين الكوادر الشابة لتوظيفها للمناصب القيادية المحتملة في المجموعات الصناعية الجديدة.

المطلب الثاني: محيط و منهج التجميع في شركة تسيير المساهمات

ينشط فروع الشركة في أربع مجالات رئيسية و متكاملة فيما بينها وهي:

- 1- نشاط الاتصال؛
- 2- نشاط الطباعة؛
- 3- نشاط الصحافة المكتوبة؛
- 4- نشاط توريد الورق.

كما تم التمييز بين نوعين من مساهمات الشركة الأم و هي:

*المساهمات في الشركات التابعة في حالة نشاط و في محيط التجميع بتاريخ 2014/12/31 :

الجدول رقم (04): المساهمات في الشركات في حالة نشاط الوحدة: الدينار الجزائري

الرقم	الشركة	نسبة المساهمة	رأس المال الصادر
1	مجمع ANEP	100%	2 364 050 000
	مجموع -نشاط الإتصال-		2 364 050 000
2	SIA مطبعة الجزائر وسط	100%	1 500 000 000
3	SIE مطبعة الشرق	100%	1 200 000 000
4	SIO مطبعة الغرب	100%	535 000 000
5	SIMPRAL مطبعة الجزائر وسط	100%	255 000 000
6	ENAP المؤسسة الوطنية للصحافة	100%	554 100 000
7	IMAG	100%	61 900 000
	مجموع -نشاط الطباعة-		4 106 000 000
8	المجاهد باللغة الفرنسية	100%	200 000 000
9	الشعب	100%	126 000 000
10	النصر	100%	125 590 000
11	الأفق باللغة الفرنسية	100%	160 000 000
12	المساء	100%	100 000 000
13	الجمهورية	100%	85 000 000
	مجموع -نشاط الصحافة المكتوبة-		796 590 000
	المجموع العام		7 266 640 000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

* المساهمات في الشركات التابعة في حالة تصفية والمغفأة من التجميع بتاريخ 2014/12/31

الوحدة: الدينار الجزائري

الجدول رقم (05) المساهمات في الشركات في حالة التصفية

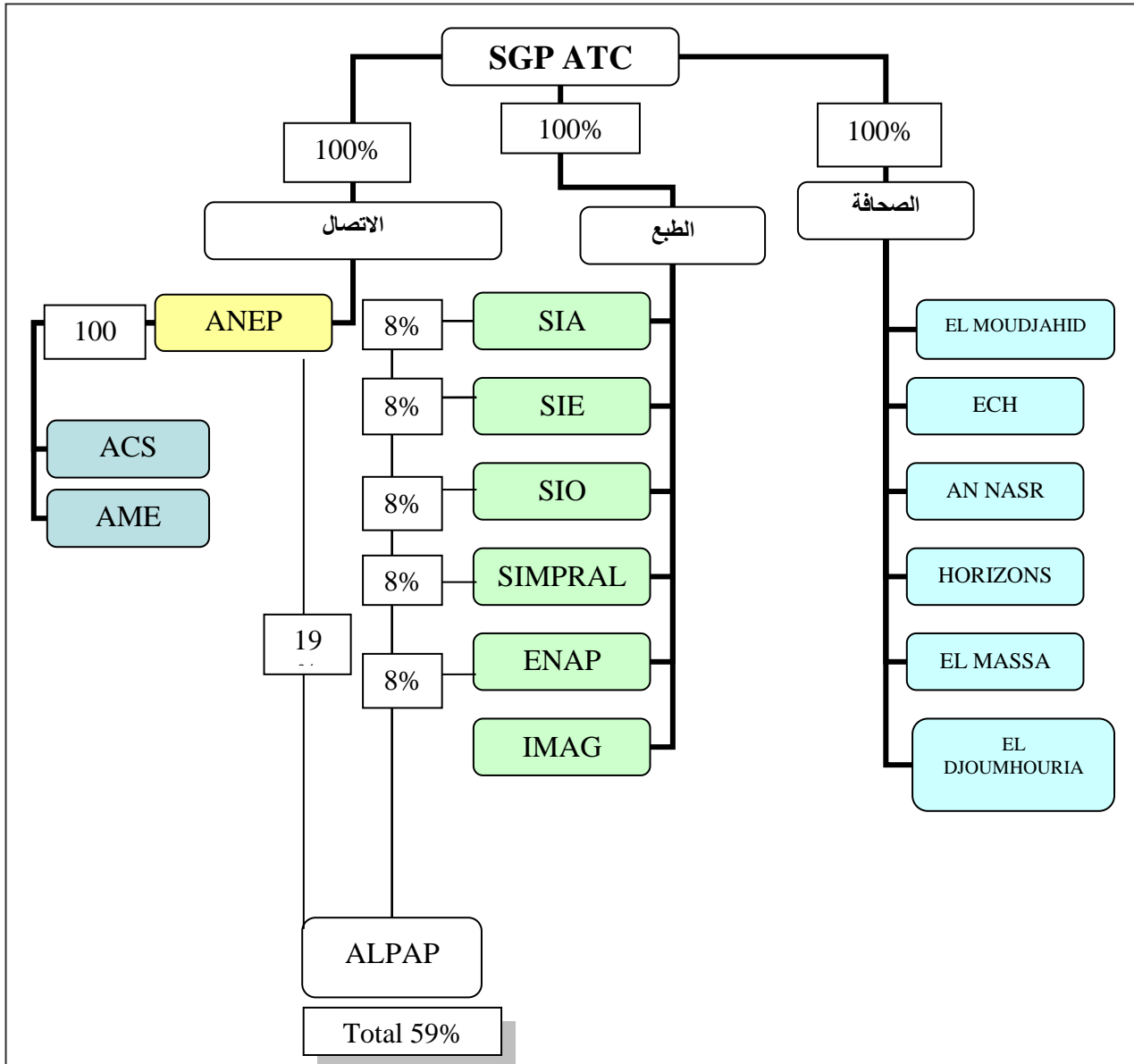
الرقم	الشركة	نسبة المساهمة	رأس المال الصادر
1	EL HADEF Spa	100%	1 500 000
2	ACTUALITE Spa	100%	1 500 000
3	PARCOURS MAGHREBINS Spa	100%	1 500 000
4	AN NASR Spa	100%	43 822 500
5	EL MASSA Spa	100%	1 500 000
6	ENIC Spa	100%	3 000 000
7	EL DJOUMHOURIA Spa	100%	23 675 000
8	HORIZONS Spa	100%	11 500 500
المجموع العام للمساهمات في الشركات في حالة التصفية			87 998 000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

الفرع الأول: محيط التجميع

يظهر في الشكل الموالي محيط التجمع :

الشكل رقم (08) تمثيل بياني لمحيط التجميع لشركة تسيير المساهمات « SGP ATC »



المصدر: مكتب المحاسبة

من خلال الشكل البياني أعلاه، يلاحظ أن الشركات التي تدخل محيط التجميع هيكل الشركات التابعة، إضافة إلى المجمع الخاص بالإشهار (Groupe ANEP) كلهم في حالة نشاط، عددها (12) بدون احتساب المورد الرئيسي للورق (Filiale ALPAP)، كما استثنى إدخال الشركة التابعة (Filiale IMAG) و هذا لأنها لم ترسل قوائمها المالية في الوقت المحدد.

فيما يخص الشركة ذات الأسهم "ألباب" "ALPAP SPA"، فإنها مراقبة بصفة مشتركة بين المجمع- موضوع الدراسة- و القرض الشعبي الجزائري و بنك الفلاحة و التنمية الريفية و المؤسسة الوطنية للفنون

المطبعة و الشركة الجزائرية للتأمين، والجدول التالي يبين مساهمات كل شركة و كذا النسبة من رأس مالها "ألباب" :

جدول رقم (06): المساهمات في رأس مال شركة " ألباب" بتاريخ 2014/12/31

الرقم	الشركة	نسبة المساهمة %	مبلغ المساهمة بالدينار الجزائري
1	SIA	8%	24 000 000
2	SIE	8%	24 000 000
3	SIO	8%	24 000 000
4	SIMPRAL	8%	24 000 000
5	ENAP	8%	24 000 000
6	ANEP	19%	57 000 000
المجموع داخل المجمع			177 000 000
7	CPA	14%	42 000 000
8	ENAG	8%	24 000 000
9	BADR	5%	15 000 000
10	CAAR	14%	42 000 000
المجموع خارج المجمع			123 000 000
المجموع العام			300 000 000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

- من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن المجمع- محل الدراسة- يملك بطريقة غير مباشرة 59 بالمائة من رأس مال الشركة " ألباب".

- قامت الشركة " ألباب" بزيادة في رأسمالها في سنة 2011 من طرف مساهمين من داخل المجمع و من خارجه، غير أن محضري القوائم المالية من الشركات التابعة للمجمع المساهمة في تلك الزيادة لم يقوموا بالتسجيل المحاسبي لتلك الزيادة في دفاترهم المحاسبية و على الترتيب كل من مطبعة الجزائر وسط، مطبعة الشرق، مطبعة الغرب (SIA.SIE.SIO) .

الفرع الثاني: منهج التجميع المتبع

بما أن الأمر يتعلق بمراقبة شاملة فإن الطريقة المتبعة من أجل تنفيذ أشغال التجميع هي الإدماج الشامل. الوثائق و المعلومات المقدمة من طرف المجمع لمكتب المحاسبة من أجل إعداد القوائم المالية المجموعة هي على الشكل التالي:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جداول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- الملاحق.

المطلب الثالث: نقائص عملية التجميع

أشغال التجميع التي قام بها مكتب المحاسبة مع إدارة المجمع قابلتها بعض النقائص المسجلة، و من بين هذه النقائص ما يلي:

- 1- غياب الإجراءات الخاصة بالتجميع، و التي توضح تواريخ أشغال المقاربات المبرمجة الدورية، و اجتماعات المصادقة (Les réunions de validation).
 - 2- غياب مخطط محاسبي موحد، يجعل تقديم المعلومات المالية ضمن القوائم المالية الفردية غير متجانسة، و لا يسهل أيضا من القيام بالمقاربات بين الشركات التابعة في معالجة الفروقات خاصة وأن المجمع يجريها في نهاية الدورة المالية و مرة واحدة فقط.
 - 3- إعداد القوائم المالية المجمعة يتم وفق العناوين الموجودة في الميزانية و حساب النتائج « Les rubriques comptables ».
 - 4- غياب منسق الإجراءات الموحدة فيما يخص مناهج تقييم التكاليف و الفوترة بين الشركات التابعة و نفس الملاحظة بالنسبة للإهلاكات و المؤونات.
 - 5- غياب معلومات متعلقة بمناهج التقييم.
 - 6- يتم العمل بملفات « Fichiers Excel » عوض برمجيات الإعلام الآلي « Logiciel » في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.
- من الضروري تقوية نظام المعلومات المحاسبي خاصة في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة و يكمن ذلك من خلال تقوية إجراءات المقاربة الدورية و تنفيذها و كذا استعمال التكنولوجيا المعلوماتية.

لمبحث الثاني: إعداد القوائم المالية المجمعة في المجمع SGP ATC

اختصت الدراسة الحالية للسنة المالية 2014، أي الحسابات الاجتماعية للفترة الممتدة من 01 جانفي 2014 إلى 31 ديسمبر 2014، في إطار النظام المحاسبي المالي في الجزائر و ذلك وفقا للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

ونظرا لتعقد المهمة لتوحيد القوائم المالية و استئزامها المهارات، ارتأت شركة تسيير المساهمات للصحافة و الإتصال أن توكل العملية إلى مكتب محاسبة خارجي.

المنهجية المتبعة من طرف المجمع SGP ATC في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة لسنة 2014 هي الإدماج الشامل، و التي تتمثل في مرحلة الإدماج من خلال جمع جميع عناصر ميزانية الشركات المعنية بالتجميع حسب النشاط(الصحافة المكتوبة، الطباعة،الاتصال، توريد الورق) من خلال استعمال طريقة الجداول و كذلك نفس الشيء بالنسبة لحساب النتائج، ولكن بدون المرور بالمرحلة الأولى و المتمثلة بالقيام بالتسجيلات المحاسبية بجعل القوائم المالية الفردية متجانسة على أساس أنها "متجانسة أصلا".

ثم تليها مرحلة عملية إقصاء العمليات الداخلية بدون أو بأثر على النتيجة و هذا على أساس المقاربات التي قام بها محضروا القوائم المالية للشركات المعنية بالتجميع، ثم مرحلة إلغاء سندات الشركة الأم وإعادة توزيع الأموال الخاصة للشركات التابعة.

المطلب الأول: إلغاء العمليات الداخلية داخل محيط المجمع

يقسم هذا المطلب إلى فرعين، الأول يتناول إلغاء العمليات الداخلية داخل محيط التجمع بدون أثر على النتيجة، و في الثاني إلغاء العمليات الداخلية داخل محيط التجمع بأثر على النتيجة.

الفرع الأول: إلغاء العمليات الداخلية داخل محيط التجمع بدون أثر على النتيجة:

تتخصر هذه العمليات في الإيرادات و الأعباء و الديون و الحقوق.

أولاً- الإيرادات و التكاليف البيئية (داخل المجمع)

تتلخص أهم الإيرادات في رقم العمال المحقق غير انه يتضمن جزء تم بين عناصر المجمع و المصطلح عليه برقم الأعمال الداخلي الذي يجب إلغاؤه

الجدول رقم (07): توزيع رقم الأعمال في محيط التجمع وفي خارجه لسنة 2014.

الرقم	الشركة	المبيعات الإجمالية لسنة 2014 بالدينار الجزائري(1)	المبيعات الداخلية لسنة 2014 بالدينار الجزائري(2)	المبيعات الخارجية لسنة 2014 بالدينار الجزائري (3)	% (1)/(2)
1	مجمع ANEP	17 445 546 812,83	2 634 912,93	17 442 911 899,90	0,02%
	ر.ع للإتصال	17 445 546 812,83	2 634 912,93	17 442 911 899,90	0,02%
2	SIA	2 386 397 582,18	209 852 256,55	2 176 545 325,63	8,79%
3	SIE	1 418 332 749,88	90 882 724,00	1 327 450 025,88	6,41%
4	SIO	1 064 765 080,00	67 854 368,60	996 910 711,40	6,37%
5	SIMPRAL	325 082 123,45	553 980,00	324 528 143,45	0,17%
6	ENAP	166 254 189,50	0,00	166 254 189,50	0,00%
7	IMAG	-	-	-	-
	ر.ع للطباعة	5 360 831 725,01	369 143 329,15	4 991 688 395,86	7%
8	المجاهد	535 285 909,12	486 473 355,33	48 812 553,79	90,88%
9	الشعب	325 720 583,64	312 056 296,19	13 664 287,45	95,80%
10	النصر	344 706 643,89	303 034 668,40	41 671 975,49	87,91%
11	الأفق	405 127 509,62	391 389 702,30	13 737 807,32	96,61%
12	المساء	284 875 276,89	278 359 301,40	6 515 975,49	97,71%
13	الجمهورية	353 115 137,26	337 037 561,25	16 077 576,01	95,45%
	ر.ع للصحافة م	2 248 831 060,42	2 108 350 884,87	140 480 175,55	94%
14	ALPAP	3 635 497 828,32	3 096 565 550,39	538 932 277,93	85,18%
	ر.ع للتموين	3 635 497 828,32	3 096 565 550,39	538 932 277,93	85%
	مجموع ر.ع العام	28 690 707 426,58	5 576 694 677,34	23 114 012 749,24	19%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

من خلال الجدول أعلاه، يمكن ذكر بعض الملاحظات التالية:

- نسبة 85 بالمائة من رقم أعمال شركة "ALPAP" داخل المجمع أي مع الشركات الخمس الناشطة في مجال الطباعة.

- نسبة 94 بالمائة من رقم أعمال الشركات الناشطة في مجال الصحافة هو مبيعات الإشهار للمجمع "ANEP" و ليس نشاط بيع الجرائد.
 - نسبة 7 بالمائة من رقم أعمال أن الشركات الناشطة في مجال الطباعة داخل المجمع و هذه نسبة ضعيفة جدا.
- بعد المعالجة تم تقسيم الإيرادات الداخلية المذكورة سابقا إلى قسمين المبيعات و المنتجات، و الإيرادات العملياتية و الجدول التالي يلخصهما:

الجدول رقم(08): توزيع الإيرادات بين شركات المجمع لسنة 2014

مجموع الإيرادات الداخلية بالدينار الجزائري	الإيرادات العملياتية الداخلية بالدينار الجزائري	المبيعات و المنتجات الداخلية بالدينار الجزائري	شركات التجمع
-	-	-	SGP ATC
2 634 912,93	-	2 634 912,93	GROUPE ANEP
209 852 256,55	-	209 852 256,55	SIA
94 482 724,00	3 600 000,00	90 882 724,00	SIE
67 854 368,60	-	67 854 368,60	SIO
553 980,00	-	553 980,00	SIMPRAL
486 473 355,33	-	486 473 355,33	EL MOUDJAHID
312 056 296,19	-	312 056 296,19	ECH CHAAB
303 034 668,40	-	303 034 668,40	EN NASR
391 389 702,30	-	391 389 702,30	HORIZONS
278 359 301,40	-	278 359 301,40	EL MASSA
337 037 561,25	-	337 037 561,25	EL DJOUMHOURIA
3 096 565 550,39	-	3 096 565 550,39	ALPAP Spa
5 580 294 677,34	3 600 000,00	5 576 694 677,34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

يجدر بالذكر أن رقم الأعمال الداخلي 5 576 694 677,34 دج يمثل إيراد لبعض أطراف المجمع و أعباء لدى الأطراف الأخرى لذلك يستوجب استخراج تفاصيله كما هو وارد في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): توزيع التكاليف بين شركات المجمع لسنة 2014

الوحدة : الدينار الجزائري

المجموع	المشتريات المستهلكة	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات	شركات التجمع
118 318,20	-	118 318,20	SGP ATC
2 231 839 069,53	130 292 583,18	2 101 546 486,35	GROUPE ANEP
1 318 941 352,44	1 318 715 311,11	226 041,33	SIA
793 700 592,39	793 700 592,39	-	SIE
570 085 292,80	570 085 292,80	-	SIO
195 170 520,72	195 170 520,72	-	SIMPRAL
95 959 628,71	95 959 628,71	-	ENAP
93 709 055,70	-	93 709 055,70	EL MOUDJAHID
62 844 022,98	-	62 844 022,98	ECH CHAAB
66 547 892,44	62 947 892,44	3 600 000,00	EN NASR
71 265 568,10	71 265 568,10	-	HORIZONS
45 433 397,36	-	45 433 397,36	EL MASSA
33 408 465,63	33 408 465,63	-	EL DJOUMHOURIA
1 271 500,34	-	1 271 500,34	ALPAP Spa
5 580 294 677,34	3 271 545 855,08	2 308 748 822,26	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

بالاعتماد على مجاميع الجدولين رقم 08 و 09 المبيينين أعلاه، يتم إلغاء الإيرادات والتكاليف البينية داخل المجمع بالقيد المحاسبي التالي:

م. مدين	م. دائن	البيان
5 576 694 677,34		(المبيعات و المنتجات الملحقة
3 600 000,00		المنتجات العملياتية الأخرى)
	3 271 545 855,08	المشتريات المستهلكة
	2 308 748 822,26	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
		معالجة داخل شركات المجمع

ثانيا - الحقوق و الديون البينية:

من خلال المقاربات بين مختلف شركات محيط التجمع يمكن الحصول على الحقوق و الديون البينية بين أطراف التجمع على النحو التالي:

1/ الحقوق البينية:

ويمكن تقسيم الحقوق بحسب طبيعتها داخل المجمع إلى الزبائن، و المدينون الآخرون والقيم المنقولة المسيرة لحساب الدولة، و المساهمات الأخرى و الموزعة بين أطراف التجمع في الجدول التالي الذي يبين ذلك:

الجدول رقم (10): توزيع الحقوق حسب الطبيعة في محيط التجمع.

الوحدة: الدينار الجزائري

المجموع	مدينون آخرون	الزبائن	القيم المنقولة المسيرة لحساب الدولة	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	الشركة المجمع
195 734 438,68	0,00	0,00	159 874 252,68	35 860 186,00	SGP ATC
11 367 351,09	0,00	11 367 351,09	0,00	0,00	GROUPE ANEP
40 605 369,57	0,00	40 605 369,57	0,00	0,00	SIA
13 340 928,07	351 000,00	12 989 928,07	0,00	0,00	SIE
27 133 762,08	862 814,48	26 270 947,60	0,00	0,00	SIO
23 265 092,15	0,00	23 265 092,15	0,00	0,00	SIMPRAL
2 948 018,16	0,00	2 948 018,16	0,00	0,00	ENAP
352 292 193,39	0,00	352 292 193,39	0,00	0,00	EL MOUDJAHID
137 133 891,85	0,00	137 133 891,85	0,00	0,00	ECH CHAAB
213 308 237,50	0,00	213 308 237,50	0,00	0,00	EN NASR
156 638 103,29	0,00	156 638 103,29	0,00	0,00	HORIZONS
107 435 952,08	0,00	107 435 952,08	0,00	0,00	EL MASSA
167 365 530,86	0,00	167 365 530,86	0,00	0,00	EL DJOUMHOURIA
2 424 546 639,21	0,00	2 424 546 639,21	0,00	0,00	ALPAP Spa
3 873 115 507,98	1 213 814,48	3 676 167 254,82	159 874 252,68	35 860 186,00	مجموع الحقوق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

المبلغ الإجمالي للحقوق داخل المجمع بلغ 3 873 115 507,98 دج في سنة 2014 غير أن مبلغ 25 193 736,14 دج لم يتم تفسيره و هذا بعد أشغال المقارنة، و الجدول التالي يبين توزيع هذه الحقوق:

الجدول رقم (11): توزيع الحقوق في محيط التجمع.

الوحدة: الدينار الجزائري

الفروقات	الحقوق المصادقة	مجموع الحقوق	شركات المجمع
860 090,01	194 874 348,67	195 734 438,68	SGP ATC
1 038 456,76	10 328 894,33	11 367 351,09	GROUPE ANEP
1 530 650,90	39 074 718,67	40 605 369,57	SIA
3 129 781,04	10 211 147,03	13 340 928,07	SIE
6 059 894,58	21 073 867,50	27 133 762,08	SIO
1 988 218,32	21 276 873,83	23 265 092,15	SIMPRAL
1 574 228,96	1 373 789,20	2 948 018,16	ENAP
315 704,97	351 976 488,42	352 292 193,39	EL MOUDJAHID
2 247 978,92	134 885 912,93	137 133 891,85	ECH CHAAB
956 332,17	212 351 905,33	213 308 237,50	EN NASR
818 299,46	155 819 803,83	156 638 103,29	HORIZONS
131 960,00	107 303 992,08	107 435 952,08	EL MASSA
4 542 140,05	162 823 390,81	167 365 530,86	EL DJOUMHOURIA
0,00	2 424 546 639,21	2 424 546 639,21	ALPAP Spa
25 193 736,14	3 847 921 771,84	3 873 115 507,98	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

2/ الديون البيئية:

ويمكن تقسيم الديون بحسب طبيعتها قروض مالية، و موردون للسلع و الخدمات، و ديون أخربو الموزعة بين أطراف التجمع في الجدول التالي الذي يبين ذلك:

الجدول رقم (12): توزيع الديون حسب الطبيعة في محيط التجمع.

الوحدة: الدينار الجزائري

الشركة المجمع	الفروض و الديون المالية	الموردون و الحسابات الأخرى	الديون الأخرى	المجموع
GROUPE ANEP	0,00	1 093 607 218,77	0,00	1 093 607 218,77
SIA	1 000 000,00	761 082 827,94	55 178 248,77	817 261 076,71
SIE	0,00	1 373 454,78	59 502 519,62	60 875 974,40
SIO	0,00	594 451 752,03	43 524 518,87	637 976 270,90
SIMPRAL	0,00	23 313 620,27	905 656 131,03	928 969 751,30
ENAP	0,00	187 905 379,63	15 000 088,00	202 905 467,63
EL MOUDJAHID	0,00	17 627 291,80	21 671 089,41	39 298 381,21
ECH CHAAB	0,00	9 625 677,25	0,00	9 625 677,25
EN NASR	0,00	5 085 694,47	0,00	5 085 694,47
HORIZONS	0,00	7 386 287,07	51 564 600,74	58 950 887,81
EL MASSA	0,00	4 271 277,81	0,00	4 271 277,81
EL DJOUMHOURIA	0,00	3 751 553,54	0,00	3 751 553,54
مجموع الديون	1 000 000,00	2 709 482 035,36	1 152 097 196,44	3 862 579 231,80

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

المبلغ الإجمالي للديون داخل المجمع بلغ 3 862 579 231,80 دج في سنة 2014 غير أن مبلغ 25 193 736,14 دج لم يتم تفسيره، و الجدول التالي يبين ذلك :

الجدول رقم (13): توزيع الديون في محيط التجمع.

الوحدة: الدينار الجزائري

شركات المجمع	مجموع الديون	الديون المصادق عليها	الفروقات
SGP ATC	0,00	0,00	0,00
GROUPE ANEP	1 093 607 218,77	1 091 148 271,45	2 458 947,32
SIA	817 261 076,71	816 190 973,77	1 070 102,94
SIE	60 875 974,40	59 500 403,62	1 375 570,78
SIO	637 976 270,90	637 976 270,90	0,00

شركات المجمع	مجموع الديون	الديون المصادق عليها	الفروقات
SIMPRAL	928 969 751,30	920 108 278,55	8 861 472,75
ENAP	202 905 467,63	202 752 711,62	152 756,01
EL MOUDJAHID	39 298 381,21	39 298 381,21	0,00
ECH CHAAB	9 625 677,25	8 887 067,09	738 610,16
EN NASR	5 085 694,47	5 085 694,47	0,00
HORIZONS	58 950 887,81	58 950 887,81	0,00
EL MASSA	4 271 277,81	4 271 277,81	0,00
EL DJOUMHOURIA	3 751 553,54	3 751 553,54	0,00
ALPAP Spa	0,00	0,00	0,00
المجموع	3 862 579 231,80	3 847 921 771,84	14 657 459,96

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

اعتمادا على الجدولين رقم 11 و 13 يتم إلغاء و تسوية الحقوق و الديون بين أطراف المجمع بالقييد التالي:

الوحدة: الدينار الجزائري

م.دائن	م.مدين	البيان
	25 193 736,14	فروقات مدينة
	1 000 000,00	القروض
	2 709 482 035,36	الموردون
	1 152 097 196,44	الديون الأخرى
14 657 459,96		فروقات دائنة
35860 186,00		المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة
159 874 252,68		القيم المنقولة المسيرة لحساب الدولة
3 676 167 254,82		الزبائن
1 213 814,48		المدينون الآخرون
		إلغاء الديون بالحقوق الدينية
3 887 772 967,94	3 887 772 967,94	المجموع

وتمت معالجة الفروقات المدينة و الدائنة من خلال ترصيدها بحساب "ترحيل من جديد" بالقيد التالي:

م. دائن	م. مدين	البيان
	14 657 459,96	فروقات دائنة
	10 536 276,18	ترحيل من جديد
25 193 736,14		فروقات مدينة
		معالجة فروقات المقاربة
25 193 736,14	25 193 736,14	المجموع

من خلال التسجيل المحاسبي يمكن ذكر بعض الملاحظات :

- أن إقصاء هذا النوع من العمليات الداخلية يقتضي أن لا يكون له أي أثر على النتيجة الداخلية للمجموع.
- أن هذا الفرق 10 536 276,18 دج لا يبين لنا أن التدفق النقدي قد حصل أم لا.

لم يتطرق المجلس الوطني للمحاسبة الجزائريين خلال لجنة المعايير التابعة (La Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles) من خلال إشعاراته إلى المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الفروقات في إطار النظام المحاسبي المالي، و عليه يمكن تفسير ذلك من خلال الإحتمالين التاليين:

الاحتمال الأول: ليس هناك تدفق النقدي

في هذه الحالة فإما أن يكون (إيراد/تكلفة) في إحدى شركات التجمع في السنة المعنية بالتجميع 2014 و بالتالي فإنه يصح النتيجة المحاسبية للسنة (ن) أي 2014، أو أن يكون (إيراد/تكلفة) للسنوات السابقة و بالتالي فإنه يرصد بحساب "الاحتياطات" أو " ترحيل من جديد"، و بالتالي في هذه الحالة يسجل تغير الرصيد فقط(رصيد نهاية المدة-رصيد بداية المدة).

الاحتمال الثاني: هناك تدفق النقدي

في حالة حدوث التدفق النقدي فإنه لا يمكن تحميل نتيجة السنة الحالية أو التي سبقتها هذه التكلفة أو تسجيل الإيراد مرتين وبالتالي لا يجوز تسجيلها في حساب " ترحيل من جديد".

و حسب رأي خبير المحاسبة الفرنسي " François COLINET "، فإنه وفقاً لمبدأ الحيطة و الحذر فإننا نسجل الفرق في حساب أعباء السنة أو نقوم بتشكيل مؤونة له، على أن نقوم بإلغاء الفرق المسجل في السنوات السابقة¹.

وقصد تجنب هذا النوع من الفروقات فإنه يتعين على مسيري المجمع تقوية إجراءات المقاربات الدورية وكذا اجتماعات المصادقة.

الفرع الثاني: إلغاء العمليات الداخلية داخل محيط التجمع بأثر على النتيجة:

أولاً- مؤونة تدني السندات داخل المجمع

حسب المعلومات المتوفرة، يبين الجدول التالي مبالغ المؤونات و نسبتها و مصدرها.

الجدول رقم (14): توزيع مؤونة تدني السندات في محيط التجمع.

مؤونة سندات المساهمة (دج)	مبلغ المساهمة (دج)	شركات المجمع
35 479 618,86	255 000 000,00	SIMPRAL
172 793 399,51	554 100 000,00	ENAP
208 273 018,37	809 100 000,00	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

و نتج عن ذلك تسجيل القيد المحاسبي التالي: على مستوى الميزانية

م, دائن	م, مدين	البيان
208 273 018,37	208 273 018,37	مؤونة مساهمات الدولة الدائنة النتيجة إلغاء مؤونة تدني قيمة مساهمات الدائنة
208 273 018,37	208 273 018,37	المجموع

¹François COLINET, Op,Ct p214.

على مستوى حساب النتائج

م,دائن	م,مدين	البيان
208 273 018,37	208 273 018,37	النتيجة مؤونة مساهمات الدولة المدينة إلغاء مؤونة تدني قيمة مساهمات المدينة
208 273 018,37	208 273 018,37	المجموع

ثانيا - مؤونة الزبائن داخل المجمع

تم إلغاء المؤونة الخاصة بشركة "ألباب" اتجاه الشركات التي تعمل في مجال الطبع في نهاية السنة 2014 و المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): توزيع مؤونة تدني الزبائن في محيط التجمع.

مبلغ المؤونة (دج)	المبالغ الإجمالية (دج)	الزبائن	الشركة
134 173 785,62	745 840 428,94	SIA	ALPAP Spa
106 479 613,46	590 511 341,77	SIO	
224 779 871,02	888 809 296,23	SIMPRAL	
90 232 134,02	180 464 268,02	ENAP	
555 665 404,12	2 405 625 334,96	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

التسجيل المحاسبي في 2014/12/31 :

على مستوى الميزانية

م,دائن	م,مدين	البيان
555 665 404,12	555 665 404,12	مؤونة الزبائن النتيجة إلغاء مؤونة الزبائن

على مستوى حساب النتائج

م,دائن	م,مدين	البيان
555 665 404,12	555 665 404,12	النتيجة مخصصات المؤونات إلغاء مؤونة الزبائن

ثالثا- إلغاء الهامش على المخزونات

تم إلغاء النتيجة الداخلية الناتجة عن هامش على المخزونات بين شركات التجمع و الذي بلغت نسبته حوالي 6 بالمئة أي مبلغ 61 515 601,82 دج و الجدول التالي يبين توزيع هذا الهامش بين شركات التجمع:

الجدول رقم (16): المخزونات في محيط التجمع.

الوحدة: الدينار الجزائري

مجموع المخزونات	مخزونات في الخارج	مواد و لوازم	الشركة
75 676 657,02	20 325 901,86	55 350 755,16	GROUPE ANEP
591 910 800,01		591 910 800,01	SIA
146 326 335,26		146 326 335,26	SIE
152 177 765,63		152 177 765,63	SIO
27 870 098,60		27 870 098,60	SIMPRAL
17 747 772,62		17 747 772,62	ENAP
1 011 709 429,13	20 325 901,86	991 383 527,27	المجموع
61 515 601,82	2 032 590,19	59 483 011,64	الهامش بمعدل متوسط 6 %

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

التسجيل المحاسبي لإلغاء الهامش الداخلي للمخزونات:

في الميزانية بتاريخ 2014/12/31

م,دائن	م,مدين	البيان
61 515 601,82	61 515 601,82	النتيجة المخزونات و المنتجات قيد التصنيع إلغاء هامش المخزونات الداخلي

في حساب النتائج بتاريخ 2014/12/31

م,دائن	م,مدين	البيان
61 515 601,82	61 515 601,82	تغيرات المخزونات و المنتجات الصناعية النتيجة إلغاء هامش المخزونات الداخلي

رابعاً - إلغاء القيمة المعادلة لسندات المساهمة لمجمع « ANEP »

من بين عمليات الإقصاء الداخلية، القيمة المعادلة لسندات المجمع « ANEP » الناتجة عن إعادة تقييمها في الشركة « ALPAP » و التي يجب إلغاؤها، لأن مساهمة « ANEP » ستكون ضمن مساهمات المجمع الشركة الأم « SGP ATC » في « ALPAP » و بنسبة 59 بالمئة.

الجدول رقم (17): القيمة المعادلة لسندات « ANEP في الشركة « ALPAP » الوحدة: الدينار الجزائري

الشركة	القيمة المعادلة للسندات في المجمع ANEP	القيمة الاسمية لسندات	فارق المعادلة	حصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة
Groupe ANEP	76 348 547,92	57 000 000,00	16 456 478,32	2 892 069,60

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

و عليه التسجيلات المحاسبية الواجب القيام بها هي إلغاء فارق المعادلة وحصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة.

على مستوى الميزانية

م.دائن	م.مدين	البيان
	16 456 478,32	فارق المعادلة
	2 892 069,60	النتيجة
19 348 547,92		القيمة المعادلة للسندات إلغاء فارق المعادلة و حصة الشركة موضع معادلة
19 348 547,92	19 348 547,92	المجموع

على مستوى حساب النتائج

م.دائن	م.مدين	البيان
	2 892 069,60	حصة الشركة موضع المعادلة الموضوعة
2 892 069,60		النتيجة إلغاء حصة الشركة موضع معادلة

المطلب الثاني: إلغاء سندات الشركة الأم و توزيع الأموال الخاصة

في هذه المرحلة و الأخيرة تم إلغاء كل سندات المساهمة في كل الشركات التابعة، مع إظهار حصة الأقلية و التي تظهر في هذه الحالة فقط في شركة « ALPAP ».

الوحدة: الدينار الجزائري

الجدول رقم (18): توزيع الأموال الخاصة لـALPAP

المجموع	مبالغ النتيجة	مبالغ الإحتياطات و الترحيل من جديد	مبالغ المساهمة	نسبة المساهمة	الشركة
32 146 757,02	1 217 713,52	6 929 043,50	24 000 000,00	8%	SIA
32 146 757,02	1 217 713,52	6 929 043,50	24 000 000,00	8%	SIE
32 146 757,02	1 217 713,52	6 929 043,50	24 000 000,00	8%	SIO
32 146 757,02	1 217 713,52	6 929 043,50	24 000 000,00	8%	SIMPRAL
32 146 757,02	1 217 713,52	6 929 043,50	24 000 000,00	8%	ENAP

المجموع	مبالغ النتيجة	مبالغ الإحتياطات و الترحيل من جديد	مبالغ المساهمة	نسبة المساهمة	الشركة
76 348 547,92	2 892 069,60	16 456 478,32	57 000 000,00	19%	ANEP
237 082 333,02	8 980 637,20	51 101 695,82	177 000 000,00	59%	المجموع داخل المجموع
56 256 824,79	2 130 998,66	12 125 826,13	42 000 000,00	14%	CPA
32 146 757,02	1 217 713,52	6 929 043,50	24 000 000,00	8%	ENAG
20 091 723,14	761 070,95	4 330 652,19	15 000 000,00	5%	BADR
56 256 824,79	2 130 998,66	12 125 826,13	42 000 000,00	14%	CAAR
164 752 129,74	6 240 781,79	35 511 347,95	123 000 000,00	41%	المجموع خارج المجموع
401 834 462,76	15 221 418,97	86 613 043,79	300 000 000,00	100%	المجموع العام
164 752 129,74	6 240 781,79	35 511 347,95	123 000 000,00	41%	حصة الأقلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

الفرع الأول: إلغاء سندات الشركة الأم و توزيع الأموال الخاصة ل « ALPAP »

م.دائن	م.مدين	البيان
	177 000 000,00	رأس مال ALPAP
96 000 000,00		مساهمات أخرى
24 000 000,00		العلاوات و الإحتياطات
57 000 000,00		سندات معدلة ANEP
		إلغاء سندات الشركة الأمو توزيع الأموال الخاصة
177 000 000,00	177 000 000,00	المجموع العام

الجزء الثاني من المعالجة المحاسبية من خلال إظهار حصة الأقلية (41 بالمائة) للمساهمين خارج من خلال التسجيل التالي:

م.دائن	م.مدين	البيان
	35 511 347,95	إحتياطات حصة الأقلية
	6 240 781,79	نتيجة حصة الأقلية
	123 000 000,00	رأس مال ALPAP (41%)

م.دائن	م.مدين	البيان
164 752 129,74		حصة الأقلية معالجة حصة الأقلية 41%
164 752 129,74	164 752 129,74	المجموع

حساب الصندوق مخصصات الدولة " Fonds de dotations de l'état " هو ناتج عن التطهير المالي للشركة الوطنية « ALPAP » حيث تم تحويل الديون المالية لصندوق مساهمات الدولة " CPE " إلى الأموال الخاصة" الذي كان موضوع إشعار المجلس الوطني للمحاسبة رقم 14 بتاريخ 2012/11/21 حول كيفية تصنيفها واعتبر بمثابة زيادة في الأموال الخاصة للشركة و لم يتم احتسابه عند توزيع الأموال الخاصة للشركة « ALPAP » بين الأقلية و الأغلبية و الذي ظهر رصيده كاملا في القوائم المالية المجمعة و بنفس العنوان.

الفرع الثاني: إلغاء سندات الشركة الأم و توزيع الأموال الخاصة لمجموعات الاتصال و الطباعة و الصحافة المكتوبة عدا شركة « IMAG » :

أولاً- إلغاء سندات الشركة الأم (أموال محفظة الأوراق المالية) SGP ATC

م.دائن	م.مدين	البيان
7 204 740 000,00		رأس مال الشركات التابعة القيم المنقولة المسيرة لحساب الدولة مدينة إلغاء القيم المنقولة المسيرة لحساب الدولة
7 204 740 000,00		

حساب القيم المنقولة المسيرة لحساب الدولة " Val. Mob. Gérées p/compte de l'état " لم يتطرق إليه النظام المحاسبي المالي ضمن الأدوات المالية (الأصناف الخمسة) في القسم الثاني للقرار الصادر في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوفات المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها لهذا يظهر كعنوان وحده في الميزانية و تم ترصيده برؤوس الأموال الشركات التابعة.

ثانيا- توزيع الأموال الخاصة لشركات المجمع على الأغلبية "المجموعة"

بعد إلغاء القيم المنقولة المسيرة لحساب الدولة مدينة في شركات محيط التجمع، تبقى فروقات إعادة التقييم و كذا الحساب ترحيل من جديد و العلاوات و الاحتياطات والتي حولت أرصدها إلى حساب الاحتياطات المجموعة و هذا لأن نسبة المساهمة بلغت 100 بالمائة و كان التسجيل المحاسبي كما يلي:

البيان	م.مدین	م.دائن
العلاوات و الاحتياطات	8 340 261 748,53	
فارق إعادة التقييم	16 904 516,83	
ترحيل من جديد	2 067 353 391,05	
الاحتياطات المجموعة		10 424 519 656,41
توزيع باقي الأموال الخاصة للشركات محيط التجمع		
المجموع	10 424 519 656,41	10 424 519 656,41

المبالغ المذكورة أعلاه مستخرجة من الأرصدة الناتجة المدمجة المبينة في الملحق رقم (03) في طريقة الجداول.

ثالثا- ميزان المراجعة الخاص بالمعالجة المحاسبية:

بعد تسجيل القيود المحاسبية، السالف عرضها و الخاصة بعمليات التجمع ينتج ميزان مراجعة خاص بها بورده في الجدول التالي:

جدول رقم (19): ميزان المراجعة الخاص بالمعالجة المحاسبية الوحدة: الدينار الجزائري

التعيين	معالجة المبالغ المدينة	معالجة المبالغ الدائنة	الرصيد المدین	الرصيد الدائن
رأس المال الصادر	7 504 740 000		7 504 740 000	
العلاوات و الإحتياطات	8 340 261 749	24 000 000	8 316 261 749	
فارق إعادة التقييم	16 904 517		16 904 517	
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى- ترحيل من جديد	2 077 889 667		2 077 889 667	
الإحتياطات المجموعة	35 511 348	10 424 519 656		10 389 008 308
فارق المعادلة (1)	16 456 478		16 456 478	
حصة ذوي الأقلية (1)		164 752 130		164 752 130
النتيجة		3 600 459 835		

دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة و الاتصال

التعيين	معالجة المبالغ المدينة	معالجة المبالغ الدائنة	الرصيد المدين	الرصيد الدائن
مجموع الأموال الخاصة	17 991 763 759	14 213 731 622	17 932 252 411	10 553 760 438
القروض و الديون المالية	1 000 000		1 000 000	
مؤونة الديون مالية للدولة		208 273 018		208 273 018
مجموع معالجات الخصوم الغيرالجارية	1 000 000	208 273 018	1 000 000	208 273 018
الموردون و الحسابات الأخرى	2 709 482 035		2 709 482 035	
الديون الأخرى		1 152 097 196		1 152 097 196
مجموع معالجات الخصوم الجارية	3 861 579 232	3 861 579 232	3 861 579 232	
السندات الموضوعه موضع المعادلة		76 348 548		76 348 548
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة		96 860 186		96 860 186
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية		35 000 000		35 000 000
القيم المنقولة المسيرة لحساب الدولة مدينة		7 364 614 253		7 364 614 253
مؤونة مساهمات مالية مسيرة للدولة		208 273 018		208 273 018
مجموع معالجات الأصول الغير الجارية	208 273 018	7 572 822 987	208 273 018	7 572 822 987
المخزونات و المنتجات قيد التصنيع		61 515 602		61 515 602
الزبائن		3 676 167 255		3 676 167 255
المدينون الآخرون		1 213 814		1 213 814
مؤونة الزبائن		555 665 404		555 665 404
مجموع معالجات الأصول الجارية	555 665 404	3 738 896 671	555 665 404	3 738 896 671
المبيعات و المنتجات الملحقة		5 576 694 677		5 576 694 677
تغيرات المخزونات و المنتجات الصناعية و المنتجات قيد التصنيع		61 515 602		61 515 602
المشتريات المستهلكة		3 271 545 855		3 271 545 855
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		2 308 748 822		2 308 748 822
المنتجات العملياتية الأخرى		3 600 000		3 600 000
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسارة القيم		555 665 404		555 665 404
حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية		2 892 070		2 892 070
حصة ذوي الأقلية		6 240 782		6 240 782
مجموع معالجات التكاليف و الإبرادات	5 650 943 131	6 135 960 081	5 650 943 131	6 135 960 081

دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة و الاتصال

الرصيد الدائن	الرصيد المدين	معالجة المبالغ الدائنة	معالجة المبالغ المدينة	التعيين
28 209 713 196	28 209 713 196	28 269 224 544	28 269 224 544	المجموع العام

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

بعد المعالجة المحاسبية تحصل على القوائم المالية المجمعة في 2014/12/31 :

رابعا- أصول المجمع « SGP ATC » بتاريخ 2014-12-31 :

الوحدة: الدينار الجزائري

جدول رقم (20): أصول المجمع

المبالغ الصافية 2013	المبالغ الصافية 2014	الإهلاكات و المؤنات	المبالغ الإجمالية 2014	ملاحظات	الأصول
18 791 635,00	18 791 635,00	0,00	18 791 635,00		فارق الشراء
54 334 722,15	53 306 921,91	32 713 305,32	86 020 227,23		تثبيات معنوية
0,00	819 865 952,52	1 394 967 905,01	2 214 833 857,53		تثبيات مادية
1 796 128 171,93	1 438 438 274,37	7 048 517,60	1 445 486 791,97		أراضي
2 109 630 168,64	1 752 940 702,14	1 171 378 789,23	2 924 319 491,37		مباني
2 195 148 620,22	1 948 759 518,25	4 355 287 709,81	6 304 047 228,06		تثبيات مادية أخرى
29 029 000,00	29 029 000,00	0,00	29 029 000,00		تثبيات بالإمتياز
114 376 074,13	195 813 099,92	0,00	195 813 099,92		تثبيات الجاري إنجازها
0,00	16 020 000,00	0,00	16 020 000,00		تثبيات المالية
0,00	0,00	0,00	0,00	08-07	السندات الموضوعة موضع المعادلة
32 436 453,25	8 416 453,25	0,00	8 416 453,25	08-01	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة
0,00	0,00	149 935 235,54	149 935 235,54	04-01 06	مساهمات مالية مسيرة للدولة
97 039 689,14	597 039 689,14	0,00	597 039 689,14		السندات الأخرى المثبتة
51 537 572,34	176 817 923,92	797 000,00	177 614 923,92	01	القروض والأصول المالية الأخرى غ جارية
308 900 151,55	260 114 768,12	0,00	260 114 768,12		الضرائب المؤجلة المدينة
6 807 352 258,35	7 315 353 938,54	7 112 128 462,51	14 427 482 401,05		مجموع الأصول الغير جارية
1 929 480 552,62	2 445 768 405,72	295 915 747,20	2 741 684 152,92	03	المخزونات و المنتجات

دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة و الاتصال

المبالغ الصافية 2013	المبالغ الصافية 2014	الإهتلاكات و المؤنات	المبالغ الإجمالية 2014	ملاحظات	الأصول
1 466 189 237,41	0,00	0,00	0,00		الحسابات الدائنة ممثلة
18 402 006 484,17	22 673 399 201,12	14 618 936 382,43	37 292 335 583,55	06-01	الزبائن
638 869 989,67	459 598 480,86	7 007 000,00	466 605 480,86	01	المديون الآخرون
1 496 891 099,61	1 626 017 449,15	0,00	1 626 017 449,15		الضرائب
3 000 000 000,00	3 800 000 000,00	17 056 670,24	3 817 056 670,24		توظيفات و أصول مالية
9 206 010 483,05	8 304 515 981,35	0,00	8 304 515 981,35	05	أموال الخزينة
36 139 447 846,53	39 309 299 518,20	14 938 915 799,87	54 248 215 318,07		مجموع الأصول الجارية
42 946 800 104,88	46 624 653 456,74	22 051 044 262,38	68 675 697 719,12		المجموع العام الأصول

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

خامسا - الخصوم المجمع « SGP ATC » بتاريخ 31-12-2014:

الوحدة: الدينار الجزائري

جدول رقم (21): خصوم المجمع

السنة 2013	السنة 2014	ملاحظات	الخصوم
100 000 000,00	100 000 000,00	04-08-09	رأس المال الصادر
37 697 425,54	37 697 425,54		رأس المال الغير مطلوب
3 648 798 528,54	3 648 798 528,54		صندوق مساهمات الدولة
9 182 507 382,93	10 397 364 699,71	01-09-10-08	العلاوات و الإحتياطات (الإحتياطات المجمعة) (1)
0,00	0,00	10	فارق إعادة التقييم
0,00	0,00	07	فارق المعادلة (1)
2 997 050 209,03	4 085 476 786,30	02-03-09	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)
-67 665 221,72	-67 665 221,72	10-05	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى- ترحيل من جديد
15 898 388 324,32	18 201 672 218,37		حصة الشركة المدمجة (1)
158 511 347,96	164 752 129,74	09	حصة ذوي الأقلية (1)
16 056 899 672,28	18 366 424 348,11		المجموع 1
148 978 731,47	1 132 190 954,08	01	القروض و الديون المالية
16 294 043,22	397 546,71		الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)

دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة و الاتصال

السنة 2013	السنة 2014	ملاحظات	الخصوم
0,00	77 347 572,12		الديون الأخرى الغير جارية
8 945 813 415,18	9 151 754 323,72	04-06	الديون المالية للدولة
988 740 661,16	913 824 870,21		المؤونات و الحسابات المدرجة سلفا
10 099 826 851,03	11 275 515 266,84		مجموع الخصوم الغير جارية 2
4 286 549 002,65	4 357 172 867,07	01	الموردون و الحسابات الأخرى
5 241 170 345,13	6 015 662 792,05		الضرائب
7 182 919 635,57	6 542 857 016,75	01	الديون الأخرى
79 434 598,22	67 021 165,92		خزينة الخصوم
16 790 073 581,57	16 982 713 841,79		مجموع الخصوم الجارية 3
42 946 800 104,88	46 624 653 456,74		المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

سادسا- حساب النتائج للمجمع « SGP ATC » بتاريخ 31-12-2014 :

الوحدة : الدينار الجزائري

جدول رقم (22): حساب النتائج المجمع

السنة 2013	السنة 2014	الملاحظات	التعيين
21 894 001 575,62	23 114 012 749,24	02	المبيعات و المنتجات الملحقة
-61 610 607,43	-22 449 647,77	03	تغيرات المخزونات و المنتجات الصناعية و المنتجات قيد التصنيع
6 350 902,54	1 122 733,00		الإنتاج المثبت
0,00	0,00		إعانات الإستغلال
21 838 741 870,73	23 092 685 834,47		إنتاج السنة
-4 738 266 994,23	-4 317 031 598,18	02	المشتريات المستهلكة
-6 934 738 213,94	-8 668 694 644,18	02	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
-11 673 005 208,17	-12 985 726 242,36		استهلاك السنة المالية
10 165 736 662,56	10 106 959 592,11		القيمة المضافة للإستغلال
-4 213 634 583,95	-4 324 502 859,62		أعباء المستخدمين
-676 002 050,06	-695 872 538,58		الضرائب و الرسوم و المدفوعات الأخرى

دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة و الاتصال

التعيين	الملاحظات	السنة 2014	السنة 2013
الفائض الإجمالي للإستغلال		5 086 584 193,91	5 276 100 028,55
المنتجات العملياتية الأخرى	02	290 874 107,61	50 473 560,28
الاعباء العملياتية الأخرى		-147 466 895,85	-118 405 339,02
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسارة القيم		-2 058 405 100,35	-4 118 959 978,98
إسترجاع على خسائر القيم و المؤونات		2 067 957 066,50	2 730 184 136,27
النتيجة العملياتية		5 239 543 371,82	3 819 392 407,10
الإيرادات المالية		88 382 478,38	92 062 622,02
الأعباء المالية		-32 542 677,99	-65 951 234,82
النتيجة المالية		55 839 800,39	26 111 387,20
النتيجة العادية قبل الضرائب		5 295 383 172,21	3 845 503 794,30
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-1 165 275 071,45	-863 207 869,20
الضرائب المؤجلة (تغيرات)		-38 390 532,67	19 570 703,20
مجموع منتجات الأنشطة العادية		25 539 899 486,96	24 711 462 189,30
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-21 448 181 918,87	-21 709 595 561,00
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		4 091 717 568,09	3 001 866 628,30
عناصر غير عادية (منتجات)		0,00	100 000,00
عناصر غير عادية (أعباء)		0,00	-100 000,00
النتيجة غير عادية		0,00	0,00
صافي نتيجة السنة المالية		4 091 717 568,09	3 001 866 628,30
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية	07	0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية	09	-6 240 781,79	-4 816 419,27
النتيجة الإجمالية المجمعة		4 085 476 786,30	2 997 050 209,03

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة

المطلب الثالث: مدى تطبيق المجمع للنظام المحاسبي المالي في إطار إعداد القوائم المالية المجمع

المجمع - محل الدراسة- و في حدود المعلومات المقدمة للسنة المالية 2014، يظهر بأنه طبق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 الخاص بتطبيق القانون 07-11 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، في شقه الخاص بكيفيات و طرق إعداد القوائم المالية المجمع - و هذا بالرغم من بعض النقائص - من خلال:

أولاً- عند تحديد محيط المجمع، لم يؤخذ بعين الاعتبار الشركات في حالة التصفية الموضحة في الجدول أعلاه رقم (5)، شأنها شأن الشركة «IMAG» «Imprimerie des Arts Graphiques» التي لم ترسل قوائمها المالية في الوقت المحدد وهذا موافق لما جاء في نص الفقرة 132 من الفقرة السادسة للقرار الصادر في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوفات المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.

ثانياً- تم إعداد القوائم المالية المجمع أخذاً بعين الاعتبار المبادئ المحاسبية من أهمها محاسبة التعهد واستمرار الاستغلال و مبدأ الحيطة و الحذر.

ثالثاً- تم تطبيق طريقة الإدماج الكلي من خلال تملك الشركة الأم نسبة مساهمة تفوق 50 بالمائة والطريقة المعادلة من خلال مساهمة المجمع (ANEP) في (ALPAP) بنسبة 19 بالمائة في المرحلة الأولى على مستوى المجمع " ANEP " بحكم أنها تمثل أعلى نسبة، وهما طريقتان موافقتان لما جاءت به أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر في المواد الآتية على الترتيب 5-132 و 132-11.

رابعاً- تم احترام القواعد العامة في إعداد و تقديم القوائم المالية المجمع وفق ما جاءت به الفقرة 132-10 وموافقة لما جاءت به أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر أعلاه.

خامساً- القوائم المالية المجمع لـ SGP ATC مقدمة وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF مع إدراج حسابات خاصة ضمن الحسابات المجمع، وهي:

- حقوق الأقلية؛

- السندات الموضوعية موضع المعادلة؛

- حصة الشركة الأم؛

- حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية.

سادسا-الإجراءات الأساسية المستخدمة في تجميع حسابات المجمع ATCSGP، هي مستوحاة من: الفقرات 1-132 إلى 18-132 من القرار المؤرخ 26 يوليو 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى وعرض البيانات المالية، وكذلك معيار المحاسبة الدولي رقم 27 القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة قبل تعديله سنة 2011.

سابعا-المبادئ العامة في التجميع و المتمثلة في التجانس، التجميع، الإقصاء، التوزيع، تم احترامها من طرف محضري القوائم المالية للمجمع محل الدراسة، و هي نفس الملاحظة من خلال استعمال الطريقتين الإدماج الكلي و الطريقة المعادلة حسب الحالة. وبالتالي يمكن استنتاج أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير الدولية المحاسبية و هذا دائما في حدود المعلومات المتوفرة.

خلاصة الفصل

بعد الانتهاء من عملية التجميع، يمكن القول أن المعلومات المقدمة لم تكن بصفة مفصلة و آلية و هذا لعدم استخدام البرمجيات المعلوماتية و القيام بالمقاربات الدورية بين 14 شركة تابعة و التي تجرى مرة واحدة فقط و بعناوين الميزانية و حساب النتائج، دون نسيان تجاوز المرحلة الأولى و الأساسية والمتمثلة في القيام بالمعالجات المحاسبية المتجانسة.

إعداد القوائم المالية المجمعة و تقديمها في مجمع الصحافة و الإتصال موافق إلى حد بعيد لما جاء به النظام المحاسبي المالي، والذي هو بدوره مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية، فكل الشركات الداخلة في المجمع تتمتع بشخصية معنوية مستقلة، لكنه لم يأخذ بعين الإعتبار التطورات الحاصلة و التحيينات في مفهوم الرقابة و السيطرة، والمتمثل في القوة أو النفاذ العالي على الشركة المستثمر فيها يعطيها ذلك القدرة على توجيه أنشطة الشركة المستثمر فيها، وجود الحق لدى الشركة المستثمرة يمكنها من تغيير أو توجيه عوائد الشركة المستثمر فيها مثل قرارات بيع وشراء السلع والخدمات، شراء وبيع الأصول الثابتة، تحديد هيكل التمويل للشركة و أخيرا القوة أو النفاذ العالي على الشركة المستثمر فيها يعطيها القدرة في التأثير على العوائد المحققة لها من استثماراتها في الشركة المستثمر فيها. فمجلس مديرين المجمع يعمل تحت رقابة مجلس المراقبين، من خلال الرقابة الدورية له لكل ثلاث أشهر و هذا الأخير يعمل تحت وصاية وزارة الإتصال و هذه الأخيرة بدورها ملزمة بتتبع مخطط حكومي. و في الأخير الحكومة ملزمة بتقديم حوصلة لنشاطاتها من خلال حوصلة الوزارات الناتجة عن مختلف المجمعات التابعة لها، و هذه السلسلة من الرقابة أو السيطرة طويلة. و بالتالي يمكن ملاحظة أن المجمع ما يزال يعيش في بيئة الإقتصاد الموجه، و هذا كله مختلف عن البيئة التي أنشأت لأجلها المعايير الدولية.

خاتمة

تحتل القوائم المالية المراجعة مكانة هامة في المحاسبة المالية، فهي تهدف إلى خدمة مستعمليها في معرفة الوضعية المالية للمجمع. و يعتبر إعداد القوائم المالية المراجعة عمل مشترك بين كل من محضري القوائم المالية للشركات التابعة و كذا مكتب المحاسبة المعتمد في إطار المعايير المحاسبية الدولية. هذه الأخيرة كانت قد تبنتها الجزائر من خلال تغيير نظامها المحاسبي و جعله موافقا لها.ومن هذا المنطلق تمت محاولة الإجابة على السؤال الرئيسي في هذا الموضوع و المتمحور حول مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية في إطار إعداد القوائم المالية المراجعة.لذلك تم افتتاح هذا الموضوع بعرض المفاهيم الأساسية ذات الصلة بالموضوع المدروس كمفهوم مجمع الشركات ومكوناته و محيطه ثم تم التطرق في الفصل الثاني إلى المعايير الدولية التي تناولت القوائم المالية المراجعة و طرق التجميع التي أخذ بها النظام المحاسبي المالي الجزائري، و في الفصل الثالث تم إجراء دراسة ميدانية لدى مجمع الإتصال والصحافة.

نتائج إختبار الفرضيات :

من خلال دراسة الموضوع المتعلق بتجميع القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي ثم وفق المعايير المحاسبية الدولية،تم اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: " مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منها شخصية معنوية خاصة بها" وهي فرضية صحيحة لكون العلاقة التي تربط أطراف المجمع هي علاقة اقتصادية مستقلة لكنها تخضع لوحدة قرار اقتصادية واحدة.

بالنسبة للفرضية الثانية : " مفهوم الرقابة في كل من المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي متطابق" فقد تم التوصل إلى أن مفهوم الرقابة عرف توسعا أكثر من خلال المعايير الدولية المحينة مقارنة مع ما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي الذي بقي قارا و بدون تغيير هذا من جهة، و من جهة أخرى ومن خلال الدراسة التطبيقية أوضحت لنا أنه لا يمكن إسقاط مفهوم الرقابة سواء المقنن من خلال النظام المحاسبي المالي أو حتى المحين في المعايير الدولية على المجمع -محل الدراسة- باعتباره ينشط في مجال الإشهار الذي مازال محتكرا من الدولة و أن المجمع مايزال تحت وصاية الدولة و في هذه الحالة لا يمكننا التطرق إلى مفهوم الرقابة.

و بصفة عامة فإن البيئة التي يجب أن تطبق فيها المعايير الدولية في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة تختلف تماما عن بيئة المجمعات الإقتصادية العمومية الجزائرية الحالية.

الفرضية الثالثة: "تتطابق المبادئ العامة للتجميع النظام المحاسبي المالي تتطابق مع نظيرتها المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية"، و من ثانيا الدراسة التطبيقية، قد تحقق ذلك من خلال احترام مراحل التجميع من مرحلة التجانس، ثم الإدماج، الإقصاء، ثم التوزيع. كما أن الطرق المحاسبية للتجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي هي الإدماج الشامل أو الكلي و الطريقة المعادلة الصادرة سنة 2009 جاءت موافقة للمعايير الدولية الخاصة بالقوائم المجمعة و المعدلة في 2011 و التي دخلت حيز التنفيذ سنة 2014، أي أن المشرع الجزائري كان الأول في عدم تبني طريقة الإدماج النسبي التي أحلت محلها الطريقة المعادلة في المعايير الدولية المعدلة و لكنه مختلف معها في تسجيلها محاسبيا. فالنظام المحاسبي المالي يعتمد تسجيلها محاسبيا في إطار العمليات مشتركة و لا يظهرها في القوائم المالية المجمعة، بينما في المعايير الدولية المعدلة تظهر من خلال الطريقة المعدلة.

الفرضية الرابعة " القوائم المالية المجمعة المعدة في إطار النظام المحاسبي المالي تتمتع بالمصادقية و تعبر عن الصورة الصادقة، كما أن مستخدمي القوائم المالية يمكنهم الإستفادة منها " و من الدراسة التطبيقية، قد تحقق ذلك من خلال احترام المبادئ المحاسبية الدولية و التي بقيت ثابتة بالرغم من التعديلات الحاصلة في المعايير الدولية المؤطرة للقوائم المجمعة و بالتالي فإن القوائم المالية المجمعة التي أعدت على أساسها تتمتع بالمصادقية و الشرعية و تعبر عن الصورة الصادقة و تفيد مستعملي القوائم المالية.

أهم النتائج:

لقد تم التوصل من خلال هذا الموضوع إلى جملة من النتائج أهمها:

- عدم مواكبة المجمعات الجزائرية و حتى النظام المحاسبي المالي للتغيرات الحاصلة التي طرأت في المعايير الدولية، من خلال فرض طريقة الإدماج الكلي أو الشامل و بالتالي فإنه لا يترك المجال أمام المستثمرين.
- بيئة عمل المجمعات الجزائرية العمومية مازالت و كأنها في الإقتصاد الموجه باعتبارها مجمعات تابعة لوزارات و صية ملزمة بتطبيق المخططات الحكومية عكس المعايير الدولية التي أعدت في إطار اقتصاد السوق.

الإقتراحات:

على ضوء دراسة الموضوع و نتائجها، يمكن تقديم مجموعة من المقترحات ذات الصلة بتجميع القوائم المالية في الجزائر بهدف توافقتها مع المعايير الدولية في هذا الشأن:

- ضرورة حيابة المجمعيات الجزائرية لأنظمة معلومات متطورة، لتقييم عملية التجميع، و الحرص على تغطية جميع أنواع الفروقات، و السهر على المراجعة الدورية لهذه الأنظمة.
- ينبغي على المجمع تطبيق نظام الإدماج الجبائي للإستفادة من امتيازاتها الجبائية، خاصة أنه من التدابير التي تقوم بها إدارة الضرائب أن كل الشركات الكبرى هي مسيرة من قبل مديرية واحدة.
- بهدف مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات التي تمس المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمجمعيات، فضروري أن توكل هذه المهمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة، من خلال لجنة المعايير التابعة له، و كذلك المصف الوطني لمجلس الخبراء المحاسبين الجزائريين، و هذا لجعله (النظام المحاسبي المالي الجزائري) مرنا مع التحيينات الحاصلة في المعايير الدولية.
- ضرورة تكثيف برامج التكوين المستمر للإطارات المعنية بالتجميع لتكون قادرة على مسايرة التطورات و المستجدات في مجال التجميع المحاسبي.
- حدد المشرع الجزائري الشكل القانوني للشركات التي يمكنها تشكيل المجمع و حصرها في الشركات ذات الأسهم، و بقي متمسكا بها منذ صدور هذه القانون التجاري سنة 1996 و بذلك يوصى بأن يلغى هذا الشرط، ليتترك بذلك المجال للأشكال الأخرى في تشكيل المجمعيات من أجل مصلحة الإقتصاد الوطني.
- كل الإقتراحات المذكورة مرهونة ببيئة عمل المجمعيات، فلا يمكن مقارنة المجمعيات الجزائرية بنظيراتها الموجودة في الدول المتقدمة مولد هذه المعايير الدولية و إسقاطها على النظام المحاسبي المالي الجزائري. و من جملة الأسباب لا على سبيل الحصر، أنه لا يمكن تحديد القيمة العادلة أو السوقية لمختلف عناصر الأصول و الخصوم و بالتالي لا يمكن التطرق أبدا إلى فارق الإقتناء (عند تاريخ الحيازة)، أيضا سعر الفائدة المتقلب السائد في السوق النقدي و الذي على أساسه يتم التسجيل المحاسبي لبعض الأدوات المالية و اختبار تدني قيمتها في نهاية السنة المالية، بالإضافة إلى طبيعة المستثمرين في المجمع، خاصة التي رأسمالها مائة بالمائة تابع للدولة، وفي هذه الحالة لا يمكننا التطرق أبدا إلى المعنى الأصح للرقابة الموسع حسب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 10 باعتبار أن هذه المجمعيات تتبع

مخطط حكومي يهدف إلى تحقيق سياسة اقتصادية معينة في ظل قوانين تعطي لها الإمتياز وحتى الإحتكار دون غيرها من المجمعات الأخرى.

آفاق موضوع الدراسة :

تم من خلال الموضوع المدروس التطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بإعداد القوائم المالية المجمعّة و كذا النظام المحاسبي المالي في نفس الإطار، غير أن هناك بعض النقاط تحتاج إلى تحليل معمق و مواضيع جديدة و إلى دراسة مكملة تغطي جوانب أخرى من الموضوع، ومنها:

- ✓ آثار نظام المعلومات في تجميع الحسابات؛
 - ✓ آثار البيئة الإقتصادية و الجبائية للدول في المجمعات؛
 - ✓ الدور الإقتصادي والمالي للبورصة في تنشيط و تحفيز التجمعات الإقتصادية؛
 - ✓ القيام بدراسة أكاديمية تقييمية للنظام المحاسبي المالي في إطار إعداد القوائم المالية المجمعّة
- تبيين الأثر من تطبيق هذا النظام في الواقع العملي مع تبيان نقاط القوة و الضعف و اقتراح التحسينات الممكنة.

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

1. القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، برتي للنشر ، الطبعة التاسعة، 2014.
2. جمعة حميدات، حسام خدّاش، الوثيقة الثانية، المحاسبة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2013.
3. طارق عبد العال حماد، إندماج وخصخصة البنوك، الدار الجامعية، القاهرة، عام 1999.

الكتب باللغة الأجنبية:

4. BOUBIR Djelloul, Consolidation des comptes, Les Editions du Sahel, 2013.
5. François COLINET, Pratique des comptes consolidés, Edition DUNOD, France, 2008.
6. MESSEKDJI Chafik, Techniques de consolidation des comptes, guide de l'étudiant, Edition Houma, 2012.
7. Mohamed NEJI HERGLI, Maitriser la consolidation des comptes, Octobre 2007.
8. Mohand CID BEN AIBOUCHE Tome 2, Office des Publications Universitaire, 2010.

الأطروحات و المذكرات:

9. رشيد عريوة، أساليب وطرق إندماج الشركات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، عام 2010/2009.
10. زرموت خالد، إدماج الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2011/2010.
11. كارش سعيد، إدماج الحسابات في الجزائر وفق النظام المالي المحاسبي، دراسة حالة مجمع سودياف، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011-2012.
12. كنزة زيتوني، دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات، دراسة حالات (الو.م.أ، فرنسا، الجزائر)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2005.
13. مقدمي أحمد، النظام المحاسبي والجباي لمجمع الشركات، حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، كلية العلوم، الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
14. منير سلامي، القوائم المالية المجمع على ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة باتنة، 2009-2010.

النصوص التشريعية و التنظيمية:

15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، الأمر رقم 09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009 المتعلق بقانون المالية التكميلي 2009، العدد رقم 44، سنة 2009.
16. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بقانون المالية لسنة 1997، العدد 85 سنة 1996.
17. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 87، الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر 1999.
18. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.
19. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 55، الصادرة بتاريخ 27 سبتمبر 1995.
20. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

النصوص التشريعية و التنظيمية باللغة الأجنبية

21. Règlement CRC 99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés, France.

المواقع الإلكترونية

22. www.cnc.dz
23. www.focusifrs.com.
24. www.conso-online/caspratique

الملاحق

الملحق رقم 01: ميزانية مجمع ANEP

الأصول

الصافي	الصافي	الإهلاكات و المؤونات	الإجمالي	الأصول
2013	2014	2014	2014	
0,00	0,00	0,00	0,00	فارق الشراء
9 077 914,94	6 884 426,75	19 916 893,22	26 801 319,97	تشبيطات معنوية
549 759 846,78	549 455 285,22	7 048 517,60	556 503 802,82	أراضي
737 446 202,00	682 881 544,21	471 574 011,79	1 154 455 556,00	مباني
321 045 050,60	422 773 007,14	1 667 690 514,64	2 090 463 521,78	تشبيطات مادية أخرى
29 029 000,00	29 029 000,00	0,00	29 029 000,00	تشبيطات بالإمتياز
76 228 352,00	72 147 198,09	0,00	72 147 198,09	تشبيطات الجاري إنجازها
73 456 478,32	76 348 547,92	0,00	76 348 547,92	السندات الموضوعة موضع المعادلة
38 928 934,95	2 966 704,40	300 000,00	3 266 704,40	القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية
148 133 289,01	93 908 000,38	0,00	93 908 000,38	الضرائب المؤجلة المدينة
1 983 105 068,60	1 936 393 714,11	2 166 529 937,25	4 102 923 651,36	مجموع الأصول الغير جارية
273 791 981,93	323 385 496,11	174 204 383,46	497 589 879,57	المخزونات و المنتجات قيد التصنيع
16 465 667 221,06	19 737 502 834,74	12 889 427 330,73	32 626 930 165,47	الزبائن
364 372 090,99	268 030 978,86	5 007 000,00	273 037 978,86	المدينون الآخرون
1 035 851 589,06	1 088 904 254,24	0,00	1 088 904 254,24	الضرائب
3 000 000 000,00	3 600 000 000,00	0,00	3 600 000 000,00	توظيفات و أصول مالية جارية
3 107 284 638,17	3 065 845 465,60	0,00	3 065 845 465,60	أموال الخزينة
24 246 967 521,21	28 083 669 029,55	13 068 638 714,19	41 152 307 743,74	مجموع الأصول الجارية
26 230 072 589,81	30 020 062 743,66	15 235 168 651,44	45 255 231 395,10	المجموع العام الأصول

تابع الملحق رقم 02: ميزانية مجمع ANEP

الخصوم

السنة 2013	السنة 2014	الخصوم
2 364 050 000,00	2 364 050 000,00	رأس المال الصادر
0,00	0,00	رأس المال الغير مطلوب
6 521 232 221,14	6 548 988 129,85	العلاوات و الإحتياطات (الإحتياطات المجمعة) (1)
14 800 999,55	13 646 705,43	فارق إعادة التقييم
14 224 479,15	16 456 478,32	فارق المعادلة (1)
1 908 219 923,01	3 133 793 830,90	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)
-97 159 405,52	1 034 672 356,95	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى- ترحيل من جديد
10 725 368 217,33	13 111 607 501,45	المجموع 1
1 000 000,00	1 000 000,00	القروض و الديون المالية
0,00	0,00	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
0,00	0,00	الديون الأخرى الغير جارية
451 419 541,72	417 893 524,77	المؤونات و الحسابات المدرجة سلفا
452 419 541,72	418 893 524,77	مجموع الخصوم الغير جارية 2
3 734 039 837,62	4 146 661 034,32	الموردون و الحسابات الأخرى
4 625 160 480,54	5 396 246 254,29	الضرائب
6 669 484 512,60	6 946 654 428,83	الديون الأخرى
23 600 000,00	0,00	خزينة الخصوم
15 052 284 830,76	16 489 561 717,44	مجموع الخصوم الجارية 3
26 230 072 589,81	30 020 062 743,66	المجموع العام للخصوم

الملحق رقم 03 حساب النتائج لمجمع ANEP

التعيين	السنة 2014	السنة 2013
المبيعات و المنتجات الملحقة	17 445 546 812,83	15 977 370 095,96
تغيرات المخزونات و المنتجات الصناعية و المنتجات قيد التصنيع	38 916 213,85	-17 322 098,87
الإنتاج المثبت	1 122 733,00	3 934 912,00
إعانات الإستغلال	0,00	0,00
إنتاج السنة	17 485 585 759,68	15 963 982 909,09
المشتريات المستهلكة	-563 984 346,98	-749 967 653,95
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	-10 431 819 284,16	-8 988 918 225,46
استهلاك السنة المالية	-10 995 803 631,14	-9 738 885 879,41
القيمة المضافة للإستغلال	6 489 782 128,54	6 225 097 029,68
أعباء المستخدمين	-1 675 226 824,81	-1 522 979 714,98
الضرائب و الرسوم و المدفوعات الأخرى	-503 757 454,46	-485 632 257,30
الفائض الإجمالي للإستغلال	4 310 797 849,27	4 216 485 057,40
المنتجات العملية الأخرى	59 070 217,83	48 083 237,28
الاعباء العملية الأخرى	-38 177 693,23	-52 370 044,27
المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسارة القيم	-742 832 031,46	-2 450 652 034,32
إسترجاع على خسائر القيم و المؤونات	509 085 530,09	771 624 093,74
النتيجة العملية	4 097 943 872,50	2 533 170 309,83
الإيرادات المالية	61 087 566,19	63 778 254,74
الأعباء المالية	-4 465 826,38	-4 070 124,37
النتيجة المالية	56 621 739,81	59 708 130,37
النتيجة العادية قبل الضرائب	4 154 565 612,31	2 592 878 440,20
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-969 438 562,37	-676 838 247,45

التعيين	السنة 2014	السنة 2013
الضرائب المؤجلة (تغيرات)	-54 225 288,64	-10 052 268,91
مجموع منتجات الأنشطة العادية	18 114 829 073,79	16 847 468 494,85
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-14 983 927 312,49	-14 941 480 571,01
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	3 130 901 761,30	1 905 987 923,84
عناصر غير عادية (منتجات)	0,00	0,00
عناصر غير عادية (أعباء)	0,00	0,00
النتيجة غير عادية	0,00	0,00
صافي نتيجة السنة المالية	3 130 901 761,30	1 905 987 923,84
حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية	2 892 069,60	2 231 999,17
حصة ذوي الأقلية	0,00	0,00
النتيجة الإجمالية المجمعة	3 133 793 830,90	1 908 219 923,01

الملحق رقم 04: الميزانية الإجمالية (الأصول) قبل المعالجة (Bilan cumulé) للمجمع SGP

الصافي	الصافي	الإهلاكات و المؤنات	الإجمالي	الأصول
2013	2014	2014	2014	
18 791 635,00	18 791 635,00	0,00	18 791 635,00	فارق الشراء
54 334 722,15	53 306 921,91	32 713 305,32	86 020 227,23	تثبيتات معنوية
0,00	819 865 952,52	1 394 967 905,01	2 214 833 857,53	تثبيتات مادية
1 796 128 171,93	1 438 438 274,37	7 048 517,60	1 445 486 791,97	أراضي
2 109 630 168,64	1 752 940 702,14	1 171 378 789,23	2 924 319 491,37	مباني
2 195 148 620,22	1 948 759 518,25	4 355 287 709,81	6 304 047 228,06	تثبيتات مادية أخرى
29 029 000,00	29 029 000,00	0,00	29 029 000,00	تثبيتات بالإمتياز
114 376 074,13	195 813 099,92	0,00	195 813 099,92	تثبيتات الجاري إنجازها
0,00	16 020 000,00	0,00	16 020 000,00	تثبيتات المالية
73 456 478,32	76 348 547,92	0,00	76 348 547,92	السندات الموضوعه موضع المعادلة
141 296 639,25	105 276 639,25	0,00	105 276 639,25	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقه
6 718 063 005,98	7 156 341 234,31	358 208 253,91	7 514 549 488,22	القيم المنقولة المسيرة لحساب الدولة مدينة
97 039 689,14	597 039 689,14	0,00	597 039 689,14	السندات الأخرى المثبتة
66 537 572,34	211 817 923,92	797 000,00	212 614 923,92	القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية
308 900 151,55	260 114 768,12	0,00	260 114 768,12	الضرائب المؤجلة المدينة
13 722 731 928,65	14 679 903 906,77	7 320 401 480,88	22 000 305 387,65	مجموع الأصول الغير جارية
1 973 839 999,55	2 507 284 007,54	295 915 747,20	2 803 199 754,74	المخزونات و المنتجات قيد التصنيع
1 466 189 237,41	0,00	0,00	0,00	الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة
22 207 303 872,98	25 793 901 051,82	15 174 601 786,55	40 968 502 838,37	الزبائن
657 783 466,24	460 812 295,34	7 007 000,00	467 819 295,34	المدينون الآخرون
1 496 891 099,61	1 626 017 449,15	0,00	1 626 017 449,15	الضرائب
3 000 000 000,00	3 800 000 000,00	17 056 670,24	3 817 056 670,24	توظيفات و أصول مالية جارية

الصافي	الصافي	الإهتلاكات و المؤنات	الإجمالي	الأصول
2013	2014	2014	2014	
9 206 010 483,05	8 304 515 981,35	0,00	8 304 515 981,35	أموال الخزينة
40 008 018 158,84	42 492 530 785,20	15 494 581 203,99	57 987 111 989,19	مجموع الأصول الجارية
53 730 750 087,49	57 172 434 691,97	22 814 982 684,87	79 987 417 376,84	المجموع العام الأصول

الملحق رقم 05: الميزانية الإجمالية (الخصوم) قبل المعالجة (Bilan cumulé) للمجموع SGP

السنة 2013	السنة 2014	الخصوم
7 284 740 000,00	7 604 740 000,00	رأس المال الصادر
3 686 495 954,08	37 697 425,54	رأس المال الغير مطلوب
0,00	3 648 798 528,54	صندوق مساهمات الدولة
8 448 863 371,52	8 324 618 139,78	العلاوات و الإحتياطات (الإحتياطات المجمعة) (1)
21 316 622,35	16 904 516,83	فارق إعادة التقييم
14 224 479,15	16 456 478,32	فارق المعادلة (1)
2 498 436 436,51	3 600 459 835,39	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)
709 516 795,27	2 010 224 445,51	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى- ترحيل من جديد
22 663 593 658,88	25 259 899 369,91	المجموع 1
0,00	0,00	الخصوم الغير جارية
1 001 950 764,58	1 133 190 954,08	القروض و الديون المالية
16 294 043,22	397 546,71	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)
0,00	77 347 572,12	الديون الأخرى الغير جارية
8 737 540 396,81	8 943 481 305,35	القيم المنقولة المسيرة لحساب الدولة دائنة
988 740 661,16	913 824 870,21	المؤنات و الحسابات المدرجة سلفا
10 744 525 865,77	11 068 242 248,47	مجموع الخصوم الغير جارية 2
7 667 623 194,67	7 066 654 902,43	الموردون و الحسابات الأخرى

السنة 2013	السنة 2014	الخصوم
5 241 170 345,13	6 015 662 792,05	الضرائب
7 334 402 424,82	7 694 954 213,19	الديون الأخرى
79 434 598,22	67 021 165,92	خزينة الخصوم
20 322 630 562,84	20 844 293 073,59	مجموع الخصوم الجارية 3
53 730 750 087,49	57 172 434 691,97	المجموع العام للخصوم

الملحق رقم 06: حساب النتائج الإجمالي قبل المعالجة (CR cumulé) للمجمع SGP

السنة 2013	السنة 2014	التعيين
27 458 087 415,61	28 690 707 426,58	المبيعات و المنتجات الملحقة
-17 251 160,50	39 065 954,05	تغيرات المخزونات و المنتجات الصناعية و المنتجات قيد التصنيع
6 350 902,54	1 122 733,00	الإنتاج المثبت
0,00	0,00	إعانات الإستغلال
27 447 187 157,65	28 730 896 113,63	إنتاج السنة
-7 762 002 254,33	-7 588 577 453,26	المشتريات المستهلكة
-9 478 688 793,83	-10 977 443 466,44	الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
-17 240 691 048,16	-18 566 020 919,70	استهلاك السنة المالية
10 206 496 109,49	10 164 875 193,93	القيمة المضافة للإستغلال
-4 213 634 583,95	-4 324 502 859,62	أعباء المستخدمين
-676 002 050,06	-695 872 538,58	الضرائب و الرسوم و المدفوعات الأخرى
5 316 859 475,48	5 144 499 795,73	الفائض الإجمالي للإستغلال
310 916 442,39	294 474 107,61	المنتجات العملياتية الأخرى
-375 248 221,13	-147 466 895,85	الاعباء العملياتية الأخرى
-4 668 981 616,87	-2 614 070 504,47	المخصصات للإستهلاكات و المؤونات و خسارة القيم
2 730 184 136,27	2 067 957 066,50	إسترجاع على خسائر القيم و المؤونات
3 313 730 216,14	4 745 393 569,52	النتيجة العملياتية
92 062 622,02	88 382 478,38	الإيرادات المالية
-65 951 234,82	-32 542 677,99	الأعباء المالية
26 111 387,20	55 839 800,39	النتيجة المالية
3 339 841 603,34	4 801 233 369,91	النتيجة العادية قبل الضرائب

السنة 2013	السنة 2014	التعيين
-863 207 869,20	-1 165 275 071,45	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
19 570 703,20	-38 390 532,67	الضرائب المؤجلة (تغيرات)
30 580 350 358,33	31 181 709 766,12	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-28 084 145 920,99	-27 584 142 000,33	مجموع أعباء الأنشطة العادية
2 496 204 437,34	3 597 567 765,79	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
100 000,00	0,00	عناصر غير عادية (منتجات)
-100 000,00	0,00	عناصر غير عادية (أعباء)
0,00	0,00	النتيجة غير عادية
2 496 204 437,34	3 597 567 765,79	صافي نتيجة السنة المالية
2 231 999,17	2 892 069,60	حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
0,00	0,00	حصة ذوي الأقلية
2 498 436 436,51	3 600 459 835,39	النتيجة الإجمالية المجمعة

الملحق رقم: 07 جدول الأرصدة قبل و بعد المعالجة المحاسبية للأصول

الصافي 2013	الصافي بعد المعالجة 2014	الإهلاكات و المؤونات بعد المعالجة 2014	الإجمالي بعد المعالجة 2014	المعالجة دائن	المعالجة مدين	الصافي المتراكم 2014	الإهلاكات و المؤونات المتراكم 2014	الإجمالي المتراكم 2014	الأصول
18 791 635,00	18 791 635,00	0,00	18 791 635,00	0,00	0,00	18 791 635,00	0,00	18 791 635,00	فارق الشراء
54 334 722,15	53 306 921,91	32 713 305,32	86 020 227,23	0,00	0,00	53 306 921,91	32 713 305,32	86 020 227,23	تثبيات معنوية
0,00	819 865 952,52	1 394 967 905,01	2 214 833 857,53	0,00	0,00	819 865 952,52	1 394 967 905,01	2 214 833 857,53	تثبيات مادية
1 796 128 171,93	1 438 438 274,37	7 048 517,60	1 445 486 791,97	0,00	0,00	1 438 438 274,37	7 048 517,60	1 445 486 791,97	أراضي
2 109 630 168,64	1 752 940 702,14	1 171 378 789,23	2 924 319 491,37	0,00	0,00	1 752 940 702,14	1 171 378 789,23	2 924 319 491,37	مباني
2 195 148 620,22	1 948 759 518,25	4 355 287 709,81	6 304 047 228,06	0,00	0,00	1 948 759 518,25	4 355 287 709,81	6 304 047 228,06	تثبيات مادية أخرى
29 029 000,00	29 029 000,00	0,00	29 029 000,00	0,00	0,00	29 029 000,00	0,00	29 029 000,00	تثبيات بالإمتياز
114 376 074,13	195 813 099,92	0,00	195 813 099,92	0,00	0,00	195 813 099,92	0,00	195 813 099,92	تثبيات الجاري إنجازها
0,00	16 020 000,00	0,00	16 020 000,00	0,00	0,00	16 020 000,00	0,00	16 020 000,00	تثبيات المالية
0,00	0,00	0,00	0,00	76 348 547,92	0,00	76 348 547,92	0,00	76 348 547,92	السندات الموضوعه موضع المعادله
32 436 453,25	8 416 453,25	0,00	8 416 453,25	96 860 186,00	0,00	105 276 639,25	0,00	105 276 639,25	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقه
0,00	0,00	149 935 235,54	149 935 235,54	7 364 614 252,68	208 273 018,37	7 156 341 234,31	358 208 253,91	7 514 549 488,22	القيم المنقولة المسيره لحساب الدوله
97 039 689,14	597 039 689,14	0,00	597 039 689,14	0,00	0,00	597 039 689,14	0,00	597 039 689,14	السندات الأخرى المثبته

الاصول	الإجمالي المتراكم 2014	الإهتلاكات و المؤونات بعد المعالجة 2014	الاصافي بعد المعالجة 2014	الاصافي 2013	المعالجة مدين	المعالجة دائن	الإجمالي بعد المعالجة 2014	الإهتلاكات و المؤونات بعد المعالجة 2014	الاصافي المتراكم 2014
القروض والاصول المالية الأخرى غير الجارية	212 614 923,92	797 000,00	177 614 923,92	51 537 572,34	0,00	35 000 000,00	177 614 923,92	797 000,00	211 817 923,92
الضرائب المؤجلة المدينة	260 114 768,12	0,00	260 114 768,12	308 900 151,55	0,00	0,00	260 114 768,12	0,00	260 114 768,12
مجموع الاصول الغير جارية	22 000 305 387,65	7 112 128 462,51	14 427 482 401,05	6 807 352 258,35	208 273 018,37	7 572 822 986,60	14 427 482 401,05	7 320 401 480,88	14 679 903 906,77
المخزونات و المنتجات قيد التصنيع	2 803 199 754,74	295 915 747,20	2 741 684 152,92	1 929 480 552,62	0,00	61 515 601,82	2 741 684 152,92	295 915 747,20	2 507 284 007,54
الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة	0,00	0,00	0,00	1 466 189 237,41	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الزيائن	40 968 502 838,37	14 618 936 382,43	37 292 335 583,55	18 402 006 484,17	555 665 404,12	3 676 167 254,82	37 292 335 583,55	15 174 601 786,55	25 793 901 051,82
المدينون الأخرين	467 819 295,34	7 007 000,00	466 605 480,86	638 869 989,67	0,00	1 213 814,48	466 605 480,86	7 007 000,00	460 812 295,34
الضرائب	1 626 017 449,15	0,00	1 626 017 449,15	1 496 891 099,61	0,00	0,00	1 626 017 449,15	0,00	1 626 017 449,15
توظيفات و أصول مالية جارية	3 817 056 670,24	17 056 670,24	3 817 056 670,24	3 000 000 000,00	0,00	0,00	3 817 056 670,24	17 056 670,24	3 800 000 000,00
أموال الخزينة	8 304 515 981,35	0,00	8 304 515 981,35	9 206 010 483,05	0,00	0,00	8 304 515 981,35	0,00	8 304 515 981,35
مجموع الاصول الجارية	57 987 111 989,19	14 938 915 799,87	54 248 215 318,07	36 139 447 846,53	555 665 404,12	3 738 896 671,12	54 248 215 318,07	15 494 581 203,99	42 492 530 785,20
المجموع العام الاصول	79 987 417 376,84	22 051 044 262,38	68 675 697 719,12	42 946 800 104,88	763 938 422,49	11 311 719 657,72	68 675 697 719,12	22 814 982 684,87	57 172 434 691,97

الملحق رقم: 08 جدول الأرصدة قبل و بعد المعالجة المحاسبية للخصوم

السنة 2014 المجموع	المعالجة دائن	المعالجة مدين	السنة 2014 المتراكم	الخصوم
100 000 000,00	0,00	7 504 740 000,00	7 604 740 000,00	رأس المال الصادر
37 697 425,54	0,00	0,00	37 697 425,54	رأس المال الغير مطلوب
3 648 798 528,54	0,00	0,00	3 648 798 528,54	صندوق مساهمات الدولة
10 397 364 699,71	10 389 008 308,46	8 316 261 748,53	8 324 618 139,78	العلاوات و الإحتياطات (الإحتياطات المجمعة) (1)
0,00	0,00	16 904 516,83	16 904 516,83	فارق إعادة التقييم
0,00	0,00	16 456 478,32	16 456 478,32	فارق المعادلة (1)
4 085 476 786,30	6 135 960 081,46	5 650 943 130,55	3 600 459 835,39	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)
-67 665 221,72	0,00	2 077 889 667,23	2 010 224 445,51	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى- ترحيل من جديد
0,00	0,00	0,00	0,00	حصة الشركة المدمجة (1)
164 752 129,74	164 752 129,74	0,00	0,00	حصة ذوي الأقلية (1)
18 366 424 348,11	16 689 720 519,66	23 583 195 541,46	25 259 899 369,91	المجموع 1
0,00	0,00	0,00	0,00	الخصوم الغير جارية
1 132 190 954,08	0,00	1 000 000,00	1 133 190 954,08	القروض و الديون المالية
397 546,71	0,00	0,00	397 546,71	الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)

السنة 2014 المجموع	المعالجة دائن	المعالجة مدين	السنة 2014 المتراكم	الخصوم
77 347 572,12	0,00	0,00	77 347 572,12	الديون الأخرى الغير جارية
9 151 754 323,72	208 273 018,37	0,00	8 943 481 305,35	القيم المنقولة للدولة
913 824 870,21	0,00	0,00	913 824 870,21	المؤونات و الحسابات المدرجة سلفا
11 275 515 266,84	0,00	0,00	11 068 242 248,47	مجموع الخصوم الغير جارية 2
0,00	0,00	0,00	0,00	الخصوم الجارية
4 357 172 867,07	0,00	2 709 482 035,36	7 066 654 902,43	الموردون و الحسابات الأخرى
6 015 662 792,05	0,00	0,00	6 015 662 792,05	الضرائب
6 542 857 016,75	0,00	1 152 097 196,44	7 694 954 213,19	الديون الأخرى
67 021 165,92	0,00	0,00	67 021 165,92	خزينة الخصوم
16 982 713 841,79	0,00	3 861 579 231,80	20 844 293 073,59	مجموع الخصوم الجارية 3
46 624 653 456,74	16 689 720 519,66	27 444 774 773,26	57 172 434 691,97	المجموع العام للخصوم

الملحق رقم: 09 جدول الأرصدة قبل و بعد المعالجة المحاسبية لحساب النتائج

التعيين	السنة 2014 المتراكم	المعالجة مدين	المعالجة دائن	السنة 2014 المجمع	السنة 2013 المجمع
المبيعات و المنتجات الملحقة	28 690 707 426,58	5 576 694 677,34	0,00	23 114 012 749,24	21 894 001 575,62
تغيرات المخزونات و المنتجات الصناعية و المنتجات قيد التصنيع	39 065 954,05	61 515 601,82	0,00	-22 449 647,77	-61 610 607,43
الإنتاج المثبت	1 122 733,00	0,00	0,00	1 122 733,00	6 350 902,54
إعانات الإستغلال	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
إنتاج السنة	28 730 896 113,63	5 638 210 279,16	0,00	23 092 685 834,47	21 838 741 870,73
المشتريات المستهلكة	-7 588 577 453,26	0,00	3 271 545 855,08	-4 317 031 598,18	-4 738 266 994,23
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	-10 977 443 466,44	0,00	2 308 748 822,26	-8 668 694 644,18	-6 934 738 213,94
استهلاك السنة المالية	-18 566 020 919,70	0,00	5 580 294 677,34	-12 985 726 242,36	-11 673 005 208,17
القيمة المضافة للإستغلال	10 164 875 193,93	5 638 210 279,16	5 580 294 677,34	10 106 959 592,11	10 165 736 662,56
أعباء المستخدمين	-4 324 502 859,62	0,00	0,00	-4 324 502 859,62	-4 213 634 583,95
الضرائب و الرسوم و المدفوعات الأخرى	-695 872 538,58	0,00	0,00	-695 872 538,58	-676 002 050,06
الفائض الإجمالي للإستغلال	5 144 499 795,73	5 638 210 279,16	5 580 294 677,34	5 086 584 193,91	5 276 100 028,55
المنتجات العملياتية الأخرى	294 474 107,61	3 600 000,00	0,00	290 874 107,61	50 473 560,28
الاعباء العملياتية الأخرى	-147 466 895,85	0,00	0,00	-147 466 895,85	-118 405 339,02
المخصصات للإستهلاكات و المؤونات و خسارة القيم	-2 614 070 504,47	0,00	555 665 404,12	-2 058 405 100,35	-4 118 959 978,98

التعيين	السنة 2014 المتراكم	المعالجة مدين	المعالجة دائن	السنة 2014 المجمع	السنة 2013 المجمع
إسترجاع على خسائر القيم و المؤونات	2 067 957 066,50	0,00	0,00	2 067 957 066,50	2 730 184 136,27
النتيجة العملياتية	4 745 393 569,52	5 641 810 279,16	6 135 960 081,46	5 239 543 371,82	3 819 392 407,10
الإيرادات المالية	88 382 478,38	0,00	0,00	88 382 478,38	92 062 622,02
الأعباء المالية	-32 542 677,99	0,00	0,00	-32 542 677,99	-65 951 234,82
النتيجة المالية	55 839 800,39	0,00	0,00	55 839 800,39	26 111 387,20
النتيجة العادية قبل الضرائب	4 801 233 369,91	5 641 810 279,16	6 135 960 081,46	5 295 383 172,21	3 845 503 794,30
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-1 165 275 071,45	0,00	0,00	-1 165 275 071,45	-863 207 869,20
الضرائب المؤجلة (تغيرات)	-38 390 532,67	0,00	0,00	-38 390 532,67	19 570 703,20
مجموع منتجات الأنشطة العادية	31 181 709 766,12	5 641 810 279,16	0,00	25 539 899 486,96	24 711 462 189,30
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-27 584 142 000,33	0,00	6 135 960 081,46	-21 448 181 918,87	-21 709 595 561,00
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	3 597 567 765,79	5 641 810 279,16	6 135 960 081,46	4 091 717 568,09	3 001 866 628,30
عناصر غير عادية (منتجات)	0,00	0,00	0,00	0,00	100 000,00
عناصر غير عادية (أعباء)	0,00	0,00	0,00	0,00	-100 000,00
النتيجة غير عادية	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
صافي نتيجة السنة المالية	3 597 567 765,79	5 641 810 279,16	6 135 960 081,46	4 091 717 568,09	3 001 866 628,30
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية	2 892 069,60	2 892 069,60	0,00	0,00	0,00

السنة 2013 المجمع	السنة 2014 المجمع	المعالجة دائن	المعالجة مدين	السنة 2014 المتراكم	التعيين
-4 816 419,27	-6 240 781,79	0,00	6 240 781,79	0,00	حصة ذوي الأقلية
2 997 050 209,03	4 085 476 786,30	6 135 960 081,46	5 650 943 130,55	3 600 459 835,39	النتيجة الإجمالية المجمعة

الملحق رقم : 10 جدول تغيرات الأموال الخاصة بالمجموعة

LIBELLE	NOTE	Capital social	Fonds de dotations de l'état	Prime d'emission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2012		100 000 000,00	-	37 697 425,54	-	-	8 944 006 208,45
Changement méthode comptable N-1							
Correction d'erreurs significatives N-1							
Réévaluation des immobilisations N-1							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1							
Dividendes payés N-1							- 428 849 027,94
Augmentation de capital N-1			3 648 798 528,54				- 150 000 000,00
Résultat net de l'exercice N-1							3 155 561 556,99
Solde au 31 décembre 2013		100 000 000,00	3 648 798 528,54	37 697 425,54	-	-	11 520 718 737,50
Changement méthode comptable N							
Correction d'erreurs significatives N							

LIBELLE	NOTE	Capital social	Fonds de dotations de l'état	Prime d'emission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Réévaluation des immobilisations N							
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N							
Dividendes payés N							- 871 019 259,51
Augmentation de capital N							-320 000 000,00
Résultat net de l'exercice N							4 250 228 916,04
Solde au 31 décembre 2014		100 000 000,00	3 648 798 528,54	37 697 425,54	-	-	14 579 928 394,03

الملحق رقم 11: جدول التدفقات النقدية المجمعة

Désignation	EXERCICE 2014	EXERCICE 2013
FLUX de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements recus des clients	30 031 301 951,97	28 302 257 828,55
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	27 315 132 016,28	23 674 822 450,13
Intérêts et autres frais financiers payés	27 130 525,52	31 662 428,97
Impôts sur les résultats payés	898 052 171,21	1 043 570 950,91
FLUX de trésorerie avant éléments extraordinaires	1 790 987 238,96	3 552 201 998,54
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires(à préciser)	54 420 313,66	33 323 911,26
FLUX de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	1 845 407 552,62	3 585 525 909,80
FLUX de trésorerie provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles	762 396 131,41	537 850 226,62
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	763 566 113,68	553 678 466,86
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières	1 314 641 222,08	588 746 277,52
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	701 549 831,55	602 579 225,94
Intérêts encaissés sur placements financiers	9 726 012,35	40 380 850,84
Dividendes et quote-part de résultats recus	0,00	0,00
FLUX de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)	-602 195 395,91	70 042 039,50
FLUX de trésorerie provenant des activités de financement		
Encaissements suite à l'émission d'actions	0,00	0,00
Dividendes et autres distributions effectués	1 709 945 017,89	392 923 187,79
Encaissements provenant d'emprunts	2 697 844 031,79	8 484 476 528,81
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	3 151 289 674,90	10 490 169 369,92
FLUX de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	-2 163 390 661,00	-2 398 616 028,90
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités	-4 014 062,22	-1 091 063,54
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	-924 192 566,51	1 255 860 856,86
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	9 107 355 381,94	7 851 494 524,81
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	8 183 162 815,43	9 107 355 381,67
Variation de trésorerie de la période	-924 192 566,51	1 255 860 856,86
Rapprochement avec le résultat comptable	-	-

NOTE SUR LES OPERATIONS DE CONSOLIDATION :

Les retraitements des opérations intra groupe au niveau de l'actif et le passif du bilan ainsi que les comptes de résultat sont détaillés comme suit :

Note N°1 : Retraitements des créances et dettes intra groupe (état en annexe des créances et dettes intra groupe) ;

Ainsi que les créances de la SGP ATC sur les entreprises du portefeuille, principalement les dividendes (état en annexe) ;

Le traitement des liasses de consolidation nous a permis de constater des discordances au niveau des créances de 25 193 736,14 DA et au niveau des dettes de 14 657 459,96 DA (détaillé en annexe).

Note N°2 : Retraitement du chiffre d'affaires par les consommations et les services intra groupe (état en annexe des charges et des produits interne au portefeuille).

Note N°3 : Retraitements sur stock, représentant la marge sur **la part du stock intra groupe par rapport au stock restant au 31/12/2013**, sachant que la moyenne de la marge est de 6% (état en annexe) ;

L'ajustement de la marge sur stock a été effectué par le compte "Variation stocks produit fini et en cours"

Note N°4 : retraitement des titres de participation de la SGP ATC dans les entreprises du portefeuille (état en annexe variation des titres détenus sur les filiales en activité) par le compte capital émis.

Note N°5 : Retraitements des discordances constaté par le report à nouveau, (état en annexe).

Note N°6 : Retraitements des provisions :

- des titres détenus sur les filiales consolidées pour un montant de 270 173 018,37 DA (état en annexe) .
- des créances intra groupe pour un montant de 555 665 404,12 DA (état en annexe) .

Note N°7 : retraitement des titres mis en équivalence d'ALPAP, comptabilisé par l'ANEP pour pouvoir consolidé l'ALPAP par intégration globale dans les comptes de la SGP ATC.

Ce retraitement a touché les postes suivants :

- Titres mise en équivalence pour un montant de 76 348 547,92 DA ;
- Ecart d'équivalence pour un montant de 16 456 478,32 DA ;
- Part du résultat mise en équivalence pour un montant de 2 892 069,60 DA ;

Note N°8 : Retraitement des titres de participation détenus par les sociétés d'impression et l'ANEP dans le capital d'ALPAP (état en annexe);

L'augmentation des titres non comptabilisé par les sociétés d'impression a été retraitée par les réserves consolidées.

Note N°9 : Retraitement de la part des minoritaires dans la situation net d'ALPAP, détenus par les deux banques CPA et BADR, la société d'assurance CAAR et l'ENAG à hauteur de 41% (état en annexe);

Ce retraitement a touché les postes suivants :

- Primes et réserves 41% : 35 511 347,95 DA
- Capital émis 41% : 123 000 000,00 DA
- Résultat part des minoritaires 41% : 6 240 781,79 DA

Soit un total de la part des minoritaires dans la situation net d'ALPAP de 164 752 129,74 DA.

Note N°10 : Comptabilisation des réserves consolidées (différence de consolidation), il s'agit de la part du groupe dans les fonds propres de ses filiales et qui correspond aux rubriques suivantes :

Désignation	Montant
Primes et réserves	8 340 261 748,53
Ecart de réévaluation	16 904 516,83
Autres capitaux propres - Report à nouveau	2 067 353 391,05
Réserves consolidées	10 424 519 656,41