القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي
دراسة ميدانية بمجمع طهراوي، بسكرة ـ الجزائر

يوسف زيدان * ، **حمزة ضويفي**

جامعة تيسمسيلت ، الجزائر

❖مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، (الجزائر)

Consolidated Financial Statements under International Accounting Standards and Financial Accounting System
-A field study at the Tahrawi Consolidated, Biskra – Algeria -

Zidane Youcef ,* & Dr Dhouifi Hamza

University Tissemsilt- Algeria

*Laboratory of Financial and Banking Systems and Macroeconomic Policies in the Light of Global Transformations, Hassiba Ben Bouali University of Chlef, (Algeria)

تاريخ الاستلام: 2020/11/21؛ **تاريخ القبول:** 2021/03/22؛ **تاريخ النشر:** 2022/06/30

ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة وأهم المشاكل التي تواجه معدي هذه القوائم والإحاطة بالمعايير المحاسبية الدولية والمتعلقة بالتجميع وأهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص التجميع. وخلصت الدراسة الى ان الإجراءات المحاسبية المعتمدة في تجميع القوائم المالية في ظل SCF تتوافق بشكل ضمني مع الاطار المفاهمي لمعيار التقرير المالي (IFRS10) الخاص بالقوائم المالية الموحدة ، أما من حيث السياسة المحاسبية هنالك اختلاف وتباين خاصة فيما يتعلق بمبدأ القياس بالقيمة العادلة للأدوات المالية ،كما أن القواعد المحاسبية المعتمد في إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة التي تعتبر أساس التجميع تتباين بشكل كبير مع المعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات الدالة: تجميع، مجمع، شركات تابعة ،قوائم مالية مجمعة.

تصنيف JEL : M40 ؛ G34

Abstract:

This study aims to identify the method of preparing consolidated financial statements. As well as the most important problems faced by the designers of these statements, taking into account international accounting standards. These are related to consolidation as well as the most important financial accounting system in terms of consolidation. The study concluded that the accounting procedures adopted to compile the financial statements according to the SCF, which is implicitly consistent with international financial statements (IFRS10). But in terms of accounting policy, there is a particular difference and dissimilarity concerning the principle of fair value measurement of financial instruments. The accounting rules adopted for elaboration and presenting each individual's financial state as the foundation for consolidation differ noticeably from international accounting standards.

Keywords: Consolidation, Consolidated, Subsidiary Companies, Consolidated Financial Statements.

Jel Classification Codes : M40 ; G34

* **المؤلف المرسل: الإيميل:** youcefameen@gmail.com

I- تمهيد :

شهد النظام العالمي في السنوات الأخيرة تطورات هائلة إلى درجة أن أصبح العالم كدولة واحدة، وهذا تحت مظلة العولمة، حيث تلاشت فيه أدوار الحكومات، وازدادت التدفقات الرأسمالية والمد التجاري العالمي والتطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات، كل هذه التحولات صاحبها تشكل الشركات العالمية التي اعتبرت كإحدى الدعامات الأساسية التي ساهمت بشكل كبير في تجسيد العولمة الاقتصادية، حيث بدأت على شكل شركات أموال ضخمة في بلدانها ثم بدأت في تدويل استثماراتها كنتيجة أساسية لتنامي إنتاجها من السلع والخدمات، فسعت للبحث عن أسواق خارجية لتسويق منتجاتها، وبذلك ظهرت مجمعات شركات عالمية تكون الشركة الأم في دولة والشركات التابعة لها منتشرة في دول أجنبية أخرى أو يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات، وكذلك على المستوى الوطني ظهرت هذه المجمعات متمثلة في الشركة الأم وشركات تابعة لها تتمتع بكامل شخصيتها المعنوية، أدت هذه المجمعات الوطنية نفس الدور من ناحية المردودية الاقتصادية مقارنة مع نظيرتها من المجمعات العالمية .

اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي الذي يستلهم معظم مقوماته من المعايير الدولية للمحاسبة. وبذلك فإن قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية سوف تتخذ مسارا آخر يختلف كليا عما كان مطبقا من قبل. ولا يستثنى من ذلك المؤسسات الاقتصادية المنظمة في شكل شركات قابضة والتي يرتكز اهتمام مسيريها على الأصول والوضعية المالية وكذلك النتائج التي تحدث على مستوى الوحدة الإقتصادية ككل (المجمع أو المؤسسة القابضة) دون الأخذ بعين الاعتبار الحدود والقيود القانونية لمختلف الفروع والمساهمات

1.الإشكالية الرئيسية : إن القوائم المالية الفردية للمؤسسة الأم المعدة حتى الآن على أساس النظام المحاسبي المالي تعجز عن إعطاء صورة حقيقية للوضع الإقتصادي والمالي للمجمع، وأن القوائم المالية للشركات التابعة (الفروع)، إذا ما أخذت كل واحـدة على حده، لا يمكن أن تعبر هي الأخرى عن الوحدة الإقتصادية للمجمع، لذلك فإن إعداد القوائم المالية المجمعة يمكن أن يغطي تلك النقائص. في هذه الموضوع قمنا بطرح الإشكال التالي:

ماهي الأسس والقواعد التي تحكم إعداد القوائم المالية المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية ووفقا للنظام المحاسبي المالي؟

2. الأسئلة الفرعية : وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما مدى أهمية إعداد القوائم المالية المجمعة بالنسبة للمجمعات ؟
- كيف يتم إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي الجزائري ؟
- كيف تعد المؤسسة محل الدراسة قوائمها المالية المجمعة ؟

3.فرضيات الدراسة : من أجل معالجة إشكالية هذه الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية :

- إعداد القوائم المالية المجمعة ضرورة يمليها نظام المجمع في القطاع الإقتصادي الجزائري؛

- النظام المحاسبي المالي، كفيل بجعل القوائم المالية سواء الفردية منها أو المجمعة تعبر عن الواقع الاقتصادي والفعلي للمؤسسة؛
- تتم معالجة الحسابات المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي عن طريق إتباع الطرق الخاصة بمختلف المعالجات المتعارف عليها لسيرورة التجميع.

4.أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى

- ترسيخ المعرفة النظرية والتطبيقية لكيفية إعداد القوائم المالية المدمجة ؛
- الوقوف على واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية حول كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة ومدى إستعدادها للتكيف مع الممارسة المحاسبية الدولية .

5.الدراسات السابقة :

1.5.دراسة طبشي مصطفى و رزاق سالم حنان بعنوان " **إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 27** " الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، ورقلة، نوفمبر 2014 : هدفت هذه الدراسة إلى عرض وتحليل المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون (القوائم المالية الموحدة والمنفصلة)، من خلال التطرق إلى تاريخ دخول المعيار حيز التنفيذ، هدفه، مجاله، أهم المصطلحات الواردة في المعيار، الإعفاءات من إعداد القوائم المالية الموحدة حسب المعيار، كما أشرا إلى أهم ما جاء في المعيار من تقنيات محاسبية تنظيمية فيما يتعلق بكيفية إعداد وعرض هذا النوع من القوائم المالية. بالإضافة إلى ذلك محاولة معرفة الغاية من إعداد هذه الأخيرة والمبررات المستند إليها في إعدادها وكذا معرفة واقع القوائم المالية الموحدة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل تبني هذه الأخيرة نظام محاسبي مالي يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية.

2.5.دراسة محمد الطيب ابتسام بعنوان "**ترجمة القوائم المالية المجمعة بالعملات الأجنبية** " مجلة الأبحاث الإقتصادية، العدد الثالث عشر، جامعة علي لونيسي، البليدة 2، ديسمبر 2018 : هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تسليط الضوء على جانب من جوانب تجميع القوائم المالية ويتعلق الأمربترجمة القوائم المالية المجمعة ،فزيادة المعاملات بين الشركة الأم لفروع نتج عنه مشكلة محاسبية تتمثل في الكيفية التي تتم بها ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملات المحلية للفروع إلى العملة التي تعد بها القوائم المالية لشركة الأم ،لذا تم التطرق إلى مختلف المفاهيم والطرق المتعلقة بالترجمة إضافة إلى معالجة المكاسب والخسائر الناجمة عن ذلك وهذا حسب ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

3.5.دراسة أمينة كحلوش و نصيرة يحياوي بعنوان "**تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق** " مجلة الأبحاث الاقتصادية ، العدد الثالث عشر، جامعة علي لونيسي، البليدة 2، ديسمبر 2018: هدفت هذه الدراسة إلى تبيين الكيفية التي يتم بها أداء عملية التدقيق على مستوى مجمعات الشركات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، من خلال عرض عملية تجميع تدقيق القوائم المالية المجمعة، و إيضاح دور محافظ الحسابات

كونه القائم بهذه العملية، خاصة في ظل ما عرفته الجزائر من إصلاحات لمهنة التدقيق والتي كان آخرها إصدار معايير التدقيق الجزائرية. وتم التوصل على أن الهدف من عملية التدقيق أساسا هو التأكد من أنها صحيحة، وموثوق بها وتعكس الصورة الصادقة، ويفرض هذا الهدف أن تكون القوائم المالية لكل فرع معدة وفق المبادئ المحاسبية وطرق التقييم والإفصاح المتبناة من طرف المجمع. فتنظيم الوظيفة المحاسبية في المجمع من شأنه ضمان إعداد حسابات متجانسة عبر كل فروع المجمع، وبالتالي تسعى عملية التدقيق إلى إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم .

4.5.دراسة يحي عبد اللاوي، رضا زهواني، خير الدين وصيف فائزة بعنوان "إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الإقتصادية "مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد الثامن، جامعة الشهيد حمة لخضر -الوادي، 2017: (مجلس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 10 ، 2018)

هدفت هذه الدراسة إلى إعطاء صورة أكثر وضوحا عن المجمع كما لو أنه يتشكل من شركة واحدة ، ويبرز ذلك من خلال القيام بالعديد من التعديلات على القوائم المالية الفردية الخاصة بشركات المجمع ، وبموجب اصدار المعايير الدولية الجديدة للتجميع أصبح النظام المحاسبي يتوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية في طرق التجميع المعتمدة .

5.5.دراسة رمزي سعيدي بعنوان " Groupe de sociétés-Aspects comptables et fiscaux " معهد الجمارك والاقتصاد الضريبي ، القليعة ، 2013: هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على معالجة النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات في تونس ، والتطرق لاختلاف الأسس والقواعد ما بين التجميع المحاسبي ونظام الاندماج الجبائي للنتائج ، وتوصلت إلى أن الدخول في النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات يتضمن شروطا متعددة ومختلفة صعبة ومعقدة ، كما أن التجميع المحاسبي خص مجمع الشركات التونسية ذات الحجم الكبير فقط ، كما أن نظام الميزانية الموحدة لا يحقق الكثير من المزايا الجبائية ، فهو يعوض الخسائر والأرباح بين الشركات الأعضاء عن التنازل المترابطة فقط ، وأهم ما وصلت إليه الدراسة تبسيط إجراءات تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات ومحاربة التهرب الضريبي الذي يحدث عند نقل النتائج ضمن الشركات الفرعية لمجمع الشركات .

6.مفهوم المجمع ومكوناته: سوف نتطرق إلى مفهوم المجمع من جوانب مختلفة واهمها.

1.6.تعريف المجمع :توجد عدة تعاريف للجمع وذلك حسب الجهة التي يعرف بها .

1.1.6. المجمع من الناحية القانونية: مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منها شخصية معنوية خاصة بها، ولكن تكون موحدة فيما بينها من خلال روابط مختلفة ومؤهلين من قبل المجمع (الشركة الأم)، وهذه الأخيرة تطبق رقابة مستمرة على باقي هذه الشركات محدثة بذلك وحدة في اتخاذ قرارات اقتصادية (C.Mercadat، 1974، صفحة 09)

2.1.6. المجمع من الناحية الاقتصادية: مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة اقتصادية وتشريعية، مكونة من شركة "أم" وشركاتها التابعة مع وجود ثلاث خصائص تجمعهم وهي:

- وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة؛

- تبعية الشركة التابعة للشركة الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة ؛
- الطابع المالي للروابط بين الشركات رابطه تسمي "المساهمة ".

ويمكن أيضا تعريف المجمع من الناحية الاقتصادية بأنه عبارة عن مجموعة متكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والاقتصادية لشركة أخرى تدعى "الشركة الأم " هذه الشركة تضمن للإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة (Faeouk، 1999، صفحة 650)

3.1.6. المجمع من الناحية المحاسبية : تعرف المعايير المحاسبية الدولية المجمع بأنه: منشأة أم والمنشآت التابعة لها. (مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لتقرير المالي IFRS10، 2018، صفحة 05)

أما النظام المالي والمحاسبي لم يعطي تعريفا للمجمع وإنما أشار إلى الحسابات الحسابات المدمجة و بأن الهدف منها تقديم الممتلكات والوضيعة المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد (الجريدة الرسمية و المادة 132-1 ، 2009، صفحة 15)

2.6. المكونات الأساسية لمجمع الشركات : يتكون المجمع من :

1.2.6. الشركة الأم : تعرف على أنها "شركة متخصصة في التخطيط والتوجيه ، من أجل تطوير وإدارة عمليات الاستثمار لشركات تابعة لها متخصصة في عملية التنفيذ" (عزيز، 2006، صفحة 420)

ويعرف مجلس المعايير المحاسبية في إطار المعيار (IFRS 10) الشركة الام بأنها : منشأة تسيطر على واحدة أو أكثـــــــــــر من المنشآت (مجلس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 10 ، 2018، صفحة 5)

2.2.6. الشركة التابعة : تعرف على أنها "كل شركة يحاز على أكثر من نصف رأسمالها من قبل شركة أخرى ، فهي شركة مسيطر عليها من الناحية المالية والإدارية من طرف شركة أخرى ، وتتمتع الشركة التابعة بالشخصية القانونية المستقلة ، ولها محاسبة مستقلة عن الشركة الأم" (ALLALI، 2011، صفحة 130)

كما يعرف مجلس المعايير المحاسبية في إطار المعيار (IFRS 10) المنشأة التابعة بأنها منشأة تخضع لسيطرة منشأة أخرى. (مجلس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 10 ، 2018، صفحة 5)

7.القوائم المالية المجمعة :

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

"إن حسابات الشركة القابضة التي تم تجميعها مع حسابات الشركات المعنية التي تحت رقابتها تشكل الحسابات المجمعة للمجمع".(المادة01، 2009، صفحة ص11)

وبالرجوع إلى القاموس المحاسبي فإننا نجد أن الحسابات المجمعة تعبر عن الحسابات المالية الختامية المنتظمة والصادقة التي تعطي صورة وفية عن الذمة المالية، الوضعية المالية وكذلك نتيجة مجموع المؤسسات المنتظمة في حدود التجميع. وعرف نفس القاموس عملية التجميع أنها تتمثل في إحلال مبالغ سندات المساهمة المعبر عنها

في ميزانية المؤسسة المدمجة بما يمثلها من نصيبها في رأس مال ونتيجة الدورة في المؤسسة التابعة. وقد أخذ بهذا التعريف لعملية التجميع (Francis Bastien، 1977) وبين أن طريقة التجميع تتمثل في إحلال نصيب قيمة الوضعية الصافية للمؤسسة المدمجة مكان قيمة المساهمة في المؤسسة الأم (RF، 2001، صفحة 405)

في إطار المرجعية الدولية نجد المعيار المحاسبي السابع والعشرون " القوائم المالية المنفصلة" (IAS27) عرف القوائم المالية الموحدة بأنها القوائم المالية لمجموعة تُعرض فيها الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروفات، والتدفقات النقدية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة على أنها لمنشأة اقتصادية واحدة. (مجلس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 10 ، 2018، صفحة 1)

2.7.خطوات إعداد القوائم المالية المجمعة : نظرا لأن الشركات المندمجة لم تزاول أي نشاط بتاريخ التملك فان قائمة المركز المالي للمجموعة هي القائمة الوحيدة التي يمكن إعدادها بهذا التاريخ، ولإعداد هذه القائمة نتبع الخطوات (خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة المتقدمة ، 2009، صفحة 83)

أن تقوم كل شركة من الشركات المجموعة بإعداد قائمتها المستقلة (بأصولها ومطلوباتها) بتاريخ التملك.

- تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم لهذه الغاية يطلق عليه ورقة عمل
- استبعاد الحسابات المزدوجة (الحسابات المتقابلة) من القوائم المالية للمجموعة، بمعنى يتم (خليل عواد أبو حشيش، 2009 ، صفحة 84)استبعاد بند الاستثمارات في الشركة التابعة من جانب أصول الشركة القابضة.
  - مقابل حقوق المساهمين من قائمة المركز المالي للشركة التابعة.
- تسوية وإظهار الفروق بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة بحيث تظهر تلك الأصول والالتزامات في القوائم المالية الموحدة بقيمتها العادلة ، إذا وجد إختلاف بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة ووجود شهرة موجبة أو سالبة فلا بد من إظهار الفروق في عمود التسويات في ورقة العمل، أي قيم الأصول والالتزامات بالفروق لتظهر في عمود الأرقام المجمعة بالقيم العادلة. أما الشهرة السالبة فيتم الاعتراف بها كدخل في بيان الدخل الموحد في الفترة التي حدثت فيها عملية التملك
- إذا لم تمتلك الشركة القابضة كامل صافي أصول الشركة التابعة فهذا يعني أن هناك فئتين تشتركان في امتلاك الشركة التابعة هما الشركة القابضة وأقلية المساهمين وبالتالي لابد من إظهار حقوق الأقلية.

3.7.المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة : تختلف شروط إعداد القوائم المالية المجمعة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المالي المحاسبي كما تختف الشروط بين النصوص القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي من اجل معرفة الاختلاف سنقوم بعرض اهم الشروط في المعايير المحاسبية الدولية وفي النظام المالي المحاسبي كما يلي:

1.3.7.المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا للمعايير الدولية :

تلزم المعايير المحاسبية الدولية كل مؤسسة أم أو التي تملك مساهمات في شركات شقيقة (حليفة) أو في شكل مشاريع مشتركة طبقا لمفاهيم المعايير IAS 27 -IAS 28- IAS 31 – IFRS10 بإعداد وعرض قوائم

مالية موحدة تضم الشركة الأم والشركات التابعة والمساهمات، في هذا السياق وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من الشروط في اطار المعايير المحاسبية الدولية كما يلي:

- **التملك والسيطرة :** من بين الشروط المطلوبة لإعداد القوائم المالية المجمعة هو تملك الشركة القابضة لأكثر من 50٪ من أسهم الشركة التابعة وتوفر الرغبة لدى الشركة القابضة بالسيطرة على الشركة التابعة .وقد حددت الفقرة 19 من معيار الإبلاغ المالي رقم 03 "اندماج الأعمال " " سيطرة الشركة القابضة على شركة أخرى يتم عندما تمتلك الشركة القابضة أكثر من نصف حقوق التصويت في تلك الشركة ما لم يكن من الممكن إثبات أن تلك الملكية لا تشكل سيطرة، وقد بين المعيار المحاسبين الدولي 27 (IAS27) أن السيطرة قد تحدث رغم تملك الشركة المشترية أقل من نصف أسهم الشركات الأخرى" (محمد أبو نصار و جمعة حميدات ، 2008 ، صفحة 427)

في هذا السياق لا يلزم المنشأة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة عندما تستوفي جميع الشروط التالية (مجلس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 10 ، 2018، صفحة 1)

- أنها منشأة تابعة مملوكة – بشكل كامل أو منشأة تابعة مملوكة – بشكل جزئي لمنشأة أخرى
- لا يُتاجر في أدوات دينها أو أدوات حقوق ملكيتها في سوق عام(سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي) أو سوق خارج المقصورة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛
- لم تودع، وليست في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

- **المنشأة الاستثمارية** : وتميز المعايير الدولية بين منشأة الأم استثمارية، ومنشاة الأم غير الاستثمارية فيما يتعلق بإعداد قوائم مالية الموحدة

حيث ينبغي حسب المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS 10)" القوائم المالية الموحدة "على المنشأة الأم أن تحدد ما إذا كانت منشأةً استثماريةً أم لا، في هذا السياق وضع المعيار (IFRS 10) مجموعة من الشروط لتمكين الشركات من أن تنظر فيما إذا كان توفرت احد الشروط التالية (مجلس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 10 ، 2018، صفحة 4)

- تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر من المستثمرين لغرض تزويد أولئك المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمار؛
- تلتزم تجاه المستثمرين فيها بأن يكون الغرض من أعمالها هو أن تستثمر الأموال لأجل – فقط – العوائد من المكاسب الرأسمالية، أو من دخل الاستثمار،(مثل توزيعات الأرباح أو الفوائد أو دخل الإيجار)، أو من كليهما؛ اما إذا كان لديها هدف الحصول، على منافع أخرى من استثمارات المنشأة غير المتاحة للأطراف الأخرى غير ذات العلاقة بالأعمال المُستثمر فيها كامتلاك المنشأة، أو عضو آخر في المجموعة، حقوقاً غير تناسبية، أو حصرية، في اقتناء أصول، أو تكنولوجيا، أو منتجات، أو خدمات أي أعمال مُستثمر فيها؛ على سبيل المثال، من خلال حيازة ، أو تمتلك حق خيار لشراء أصل من أعمال مُستثمر فيها عندما يُعد تطوير الأصل ناجحاً أو تمتلك خيار مُحتفظ به من قبل طرف ذي علاقة بالمنشأة لشراء، من المنشأة أو من عضو

آخر في المجموعة، حصة ملكية في أعمال مُستثمر فيها من قبل المنشأة.فلا تعتبر منشأة استثمارية . (مجلس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 10 ، 2018، صفحة 28)

- تقيس وتقوِّم أداء كل استثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة.

وعليه ينبغي على المنشأة تقويم ما إذا كانت تستوفي هذه الشروط وأن تنظر فيما إذا كان لديها الخصائص القياسية للمنشأة الاستثمارية التالية: (مجلس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 10 ، ، 2018، صفحة 3)

- لديها أكثر من استثمار
- لديها أكثر من مستثمر واحد
- لديها مستثمرين لا يعدون أطراف ذات علاقة بالمنشأة
- لديها حصص ملكية في شكل حقوق ملكية أو حصص مشابهة

حيث أن حسب المعيار IFRS 10 الدولي للإبلاغ المالي لا يجوز للمنشأة الاستثمارية أن تقوم بإعداد قوائم مالية الموحدة (مجلس المعايير المحاسبية الدولية IFRS 10 ، 2018، صفحة 4)كما يجيز المعيار للمنشأة الأم لمنشأة استثمارية أن توحد جميع المنشآت التي تسيطر عليها ، بما في ذلك تلك المُسَيطر عليها من خلال منشأة استثمارية تابعة، ما لم تكن المنشأة الأم هي – في حد ذاتها – منشأة استثمارية

2.3.7.المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا للنّصوص الجزائرية :

عند دراسة المؤسسات الملزمة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة نجد اختلافا في النصوص بين القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي (المرسوم 08-156 تطبيق القاون 7-11 المادة 39، 2008)

فطبقا لنصوص القانون التجاري، فالشركات القابضة التي تلجأ علنيا للادخار و/أو المسعرة في البورصة هي الملزمة فقط بإعداد القوائم المالية المجمعة.بينما النظام المحاسبي المالي يفرض على كل وحدة لها مقرها الاجتماعي أو نشاطها الرئيسي على التراب الجزائري والتي تراقب وحدة أو وحدات أخرى، إعداد ونشر كل سنة القوائم المالية المجمعة لمجموع الوحدات.

حيث ان حسب المادة 132-1 " على أن كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات" (الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، المادة 132-1، 2009، صفحة 15)

وما تجدر الإشارة إليه أن هنالك الفرق بين مفهوم الرقابة بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري وتقع مسؤولية إعداد هذه القوائم على عاتق مجلس الإدارة أو المسيرين للمؤسسة المراقِبة. ((الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، المادة 132-3، 2009، صفحة 16).

<u>الاطار التطبيقي للدراسة:</u>

لمحاولة إسقاط ما ورد في الجانب النظري للدراسة قمنا بدراسة الحالة في مجمع طهراوي الذي يتكون من الشركة القابضة (الأم) مؤسسة طهراوي للتجارة العامة وشركتين تابعتين هما شركة مصنع المياه المعدنية بمنبع الغزلان وشركة الأشغال العمومية والري " طهراوي.

1. مجمع طهراوي: على الصعيد الوطني نجد أن مجمع "طهراوي" من أهم المجمعات لأنه يتبع النهج المنطقي للتطور ويفضل دائما اندماج الشركات الاقتصادية بحيث يخلق قيمة مضافة مهمة جدا. حيث أن مجمع "طهراوي" عبارة عن مجموعة من الشركات التي تنشط في مجالات متنوعة، بحيث يتم تسييرها تحت إدارة واحدة.

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

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

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

2.1. تقديم الشركات التابعة لمجمع " طهراوي": يتكون مجمع طهراوي من الشركة القابضة (الأم) مؤسسة طهراوي للتجارة العامة ومؤسستين تابعتين هما: مصنع المياه المعدنية بمنبع الغزلان وشركة الأشغال العمومية والري " طهراوي":

1.2.1.الشركة القابضة (الأم) مؤسسة طهراوي للتجارة العامة:

هي شركة قائمة بذاتها مختصة في التجارة (بيع) المعدلات الفلاحية الايطالية ك: المضخات الغاطسة مضخات السطح، المولدات، والمضخات الخاصة بملحقاتها، تقع على مستوى ولاية بسكرة، عدد ولاية بسكرة، عدد العمال فيها 250 عامل، رأس المال الاجتماعي للشركة 81.000.000 دج، تم اختيار الماركة الايطالية saer-ellettropompe العالمية والتي بدورها أعطت الاعتماد ورخصة المتاجرة في منتجاتها لشركة (طهراوي للتجارة العامة) على مستوى الجزائر، ونسبة السيطرة على الشركات التابعة لها المتمثلة في مصنع المياه المعدنية وشركة الاشغال العمومية والري هي 100%.

2.2.1.الشركات التابعة في مجمع "طهراوي".

1.2.2.1.مصنع المياه المعدنية بمنبع الغزلان: هي وحدة إنتاج وتعبئة المياه المعدنية رأسمالها الاجتماعي 20.000.000 دج عدد عمالها 80 عامل، تتمتع بوسائل النقل الخاصة بها، يقع هذا المصنع في البلدية التي يحمل اسمها منبع الغزلان على بعد 35 كلم عن بسكرة، التحاليل الفيزيائية أجريت في مختبرات متخصصة أظهرت أن مصدر هذه المياه المعدنية والصفات التي تتميز بها صالحة للإستهلاك.

2.2.2.1. شركة الأشغال العمومية والري " طهراوي": هذه الشركة تهتم بالأشغال العمومية وأشغال الري المختلفة، ورأسمالها الاجتماعي 35.000.000 دج عدد العمال 280عامل، وتخطط الشركة للشروع في تنفيذ أشغال كبرى لمحطات تنقية المياه، محطات تحلية المياه والإنشاءات الهندسية كالجسور.

3.1.إجراءات التجميع المحاسبي المطبق في مجمع " طهراوي": تتمثل إجراءات التجميع المحاسبي في مجمع " طهراوي في مستويين وذلك من خلال تجميع المعطيات المحاسبية للشركة الأم "طهراوي" والشركات التابعة لها ويعتمد في هذا السياق طريقة التكامل الكلي كما يلي:

1.3.1.تقنية التجميع في مجمع " طهراوي": يستعمل مجمع "طهراوي" تقنية التجميع المباشر للمعطيات المحاسبية بدلا من تقنية التجميع غير المباشر، حيث أن القوائم المالية المجمعة تعتمد كليا على المعطيات المحاسبية للشركة الأم "طهراوي" والشركات التابعة لها، (مصنع المياه المعدنية وشركة الأشغال العمومية وأشغال الري)، وهذه العملية تتم على مستوى الشركة القابضة " طهراوي" حيث ترتبط عملية التجميع المحاسبي ارتباطا وثيقا بقواعد التنظيم المحاسبي المطبقة في المجمع. كما هو موضح في الشكل **(01)** رقم في الملاحق . ومنه فإن النوع المستخدم في التنظيم المعطيات المحاسبية هو التنظيم المركزي وذلك لأن التجمع له مستويين فقط أي بمعنى أنه يتكون من شركة أم وشركاتها التابعة على غرار التنظيم اللامركزي الذي يكون له عدة مستويات بحيث أن الشركة الأم تراقب عن طريق شركات أخرى تابعة لها.

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

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

2.3.1.طريقة وإجراءات التجميع المحاسبي في مجمع" طهراوي".

يقوم مجمع "طهراوي" بتطبيق التجميع المحاسبي على الشركات المكونة له والداخلة في نطاق التجميع، والمتمثلة في شركة الأم والشركات التي تسيطر عليها بما أن نسبة حيازة الشركة القابضة (الأم) للشركات المكونة للمجمع هي 100% أي بمعنى نوع التأثير هو السيطرة الكاملة، وبالتالي فإن طريقة التجميع المتبعة من قبل مصلحة المحاسبة والمالية هي طريقة التكامل الكلي. وتتمثل اجراءات العملية لطريقة التكامل الكلي فيما يلي:

- الجمع في الحسابات الشركة الدامجة عناصر القوائم المالية للشركات الداخلية في نطاق التجميع.
- استبعاد العمليات الداخلية بين الشركات المكونة لمجمع " طهراوي"، فيما يخص السلع التي مازالت داخل الجمع.
- استبعاد الأموال الخاصة للشركات التابعة بما أن الشركة الأم تمتلك في رأسمال الشركات التابعة نسبة 100%
- جمع باقي قيم الأصول والخصوم، التكاليف والايرادات للشركات الداخلية في نطاق التجميع.

- توحيد العمليات وعرض وتقديم مختلف القوائم المالية المجمعة.

4.1.عرض القوائم المالية لمجمع " طهراوي".

تمثل القوائم المالية المجمع عنصر من العناصر الأساسية التي يقدم من خلالها حوصلة نشاط المجمع في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (او الشركة الأم) أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته .أما الكيانات تعفي من إعداد الكشوف المالية المدمجة وهذا وفقا للنظام المحاسبي المالي ،حيث يعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان أخر (الشركة المهيمنة تحوز على الأقل أكثر من 90% من حقوق التصويت) وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية.

1.4.1.عرض الميزانية المجمعة لمجمع "طهراوي".

تم الاعتماد في اعداد الميزانية المجمعة لمجمع "طهراوي" على معطيات الميزانية المنفصلة للشركة القابضة طهراوي للتجارة العامة مع إضافة ما هو حق لها في شركاتها التابعة والمتمثل في 100% وبالتالي لا وجود لحقوق الأقلية في المجمع، أيضا استبعاد استثماراتها في شركة العمومية ومصنع المياه المعدنية ، كما ان المبالغ الواردة في ميزانية الشركة الأم تم الحصول عليها ضمن طريقة التكامل الشامل ((الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، المادة 132-7، 2009، صفحة 19)وذلك بالأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذة بها مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج .كما هو مبين في الجدول رقم **(01)** في الملاحق .

2.4.1. عرض جدول حسابات النتائج المجمع لمجمع "طهراوي". المبالغ الواردة في جدول حسابات النتائج لشركة الأم تم الحصول عليها ضمن طريقة التكامل الشامل بحيث تم إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع، ((الجريدة الرسمية ، العدد 19، المادة 132-7، 2009، صفحة 20))

يوضح حسابات النتائج للشركات الداخلية في نطاق التجميع لمجمع "طهراوي" بعد عملية التجميع كما هو مبين في الجدول رقم **(02)** في الملاحق

II- النتائج و مناقشتها :

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها في مجمع طهراوي على كيفية تجميع الحسابات يمكن تلخيص النتائج في نقطتين مهمتين كما يلي:

1.الإجراءات العملية لتجميع الحسابات في مجمع طهراوي .بعد المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية لمجمع طهراوي أفادنا بأن الإجراءات العملية المتبعة تتمثل في جمع حسابات الشركة الدامجة لعناصر القوائم المالية للشركات الداخلة في نطاق التجميع ، و استبعاد العمليات الداخلية بين الشركات المكونة لمجمع " طهراوي"،

عن طريق تسوية عمليات الحقوق والديون ما بين الفروع وكذا عمليات الأعباء والإيرادات ما بين الفروع ، بالإضافة إلى استبعاد الأموال الخاصة للشركات التابعة بما أن الشركة الأم تمتلك في رأسمال الشركات التابعة نسبة 100% ، و جمع باقي قيم الأصول والخصوم بندا بندا والتكاليف والإيرادات عنصرا عنصرا للشركات الداخلة في نطاق التجميع وصولا إلى عرض وتقديم القوائم المالية المجمعة ، وعن تطبيق ما ورد في النظام المحاسبي المالي للحسابات الخاصة بمحاسبة المجمعات والمتمثلة في (ح/17 ، ح/18 ، ح/26 ، ح/451) فإن المجمع لا يستعملها بشكل كبير ويكتفي بتسوية عمليات الحقوق والديون وكذا الأعباء والإيرادات ما بين الفروع (ب.ز ، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بمجمع طهراوي ،بسكرة، 2019)

وبالنظر إلى إجراءات التجميع المتبعة في مجمع "طهراوي" نجدها تتوافق في جزء كبير منها مع المعايير المحاسبية الدولة بحيث ينص المعيار المحاسبي (IFRS10) على تجميع البنود المتماثلة للأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروف والتدفقات النقدية للمنشأة الأم مع تلك التي لمنشأتها التابعة، وتستبعد بالكامل الأصول والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروف والتدفقات النقدية المتعلقة بمعاملات بين منشآت المجموعة(تُستبعد – بالكامل – الأرباح أو الخسائر الناتجة عن المعاملات داخل المجموعة والتي أثبتت ضمن الأصول، مثل المخزون والأصول الثابتة ثم تجري مقاصة (استبعادا) بين المبلغ الدفتري لاستثمار المنشأة الأم في كل منشأة تابعة وحصة المنشأة الأم في حقوق ملكية كل منشأة تابعة. (مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، IFRS 10 ، 2018، ص 31)

2.السياسات المحاسبية :فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية المطبقة في مجمع طهراوي بعد المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية أكد أن المجمع يحرص عند تجميع القوائم المالية بضمان التناسق في السياسة المحاسبية في جميع عاصر المكونة للقوائم المالية بين المؤسسات التابعة والشركة الأم كما يقم بإجراء التعديلات المناسبة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة حيث أوضح رئيس مصلحة المحاسبة والمالية لمجمع طهراوي آن السياسات المحاسبية المتبعة في تقييم وقياس العناصر الرئيسية لميزانية كما يلي :

(:(ب.ز ، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بمجمع طهراوي،بسكرة، ، 2019)

1.2.التثبيتات : يتم تقييم جميع فئات التثبيتات بالتكلفة التاريخية أو تكلفة الإنجاز بحسب الحالة، كما تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك الخطي على جميع فئات التثبيتات وفي هذا السياق يطبق معدل الإهلاك المقبول جبائيا بصورة عامة على جميع التثبيتات ،مع الأخذ بعين الإعتبار القيمة القصوى القابلة للإهتلاك جبائيا والمحددة من طرف الإدارة الجبائية والمتعلقة بالسيارات السياحية والمقدرة بعتبة 1000000.00 دج، وبغرض تحقيق التناسق يلزم مجمع طهراوي جميع الفروع التابعة له بتطبيق نفس السياسة المحاسبية في فيما يتعلق بطريقة الاهتلاك ومعدل الاهتلاك على التثبيتات المتشابهة.

2.2.المخزونات : تسير جميع المخزونات مهما كانت طبيعتها عن طريق الجرد الدائم؛ وتقيم المخزونات بتكلفة شرائها متضمنة سعر الشراء مضافا إليه المصاريف الملحقة؛ كما يقيم المخزون المصنع (منتجات نهائية، منتجات والأشغال الجارية إنجازها)بتكلفة الإنتاج؛

ويسجل الخروج من المخزون بالتكلفة الوسطية المرجحة عند كل خروج؛ كما تتم عملية الجرد على كل مخزون في نهاية كل سنة للأخذ في الحسبان الفروقات الموجودة والمخزونات المهملة والمتقادمة والبطيئة في الدوران.

3.2.الحقوق : تقيم الحقوق عند نهاية كل دورة وتصنف بحسب درجة السيولة والتحصيل. ويتم تسجيل مؤونة الخسارة في القيمة بالنسبة للحقوق التي تجاوزت مدة تحصيلها 100٪ وتكون هذه المؤونة على جزء من المبلغ غير المحصل أو على كل المبلغ بحسب الحالة.

4.2.الديون : يتم التسجيل المحاسبي للديون بحسب التكلفة التاريخية وبالنسبة للديون المسجلة بعملة أجنبية، يتم تعديلها في نهاية كل سنة على أساس سعر التحويل في البنك المركزي والمغلق يوم 31 ديسمبر من الدورة المحاسبية.

وتسجل مؤونات الخسارة في سعر الصرف عندما يكون سعر الصرف للعملة الأجنبية في تاريخ التسجيل المحاسبي للعملية أقل من السعر عند تاريخ 31 ديسمبر من الدورة المحاسبية.

5.2.أجور المستخدمين: تحدد العلاوات والمنح والتعويضات وفقا للاتفاقيات الجماعية المبرمة ما بين المؤسسة والعمال وفقا للتشريع الجزائري. وبالنسبة لمجمع طهراوي فإن هناك إستقلالية لفروع المجمع في تحديد هذه الأخيرة ومنه نجد اختلاف ما بين إتفاقيات فروع المجمع الامر الذي ينعكس على تفاوت أجور العمال.

6.2.تعديل السياسة المحاسبية : في حالة استخدام عضو في المجموعة سياسات محاسبية بخلاف تلك المطبقة في القوائم المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المتماثلة في ظروف متشابهة يقوم مجمع طهراوي بإجراء التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو في المجموعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة وذلك للحصول على التجانس المطلوب في عملية التجميع .

7.2.عرض المعلومات الإضافية: عند مباشرة عملية التوحيد تقوم الفروع التابعة لمجمع طهراوي بعرض معلومات مالية إضافية لأغراض التوحيد لتمكين مجمع طهراوي من توحيد المعلومات المالية للمنشأة التابعة حيث تقام هذه المرحلة مباشرة على مستوى كل شركة فرع، وهذه الأخيرة تقوم بإرسالها إلى المصلحة المختصة، وذلك بعد القيام بمجانسة كل الحسابات المعنية بها وبالمجمع ككل. تتم هذه المرحلة ابتداء من N+1/03/15إلى غاية N+1/04/01 وتمثل هذه المدة على مستوى مجمع طهراوي المرحلة الأخيرة من أعمال نهاية الدورة اين تكون حسابات الحقوق والديون والاعباء والإيرادات مغلقة.

بالمقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية يؤكد المعيار (IFRS10) باستخدام سياسات محاسبية متماثلة للمعاملات والأحداث الأخرى المتماثلة في ظروف مشابهة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. ((مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، IFRS 10 ، ، 2018، صفحة 31)

وفي حالة استخدام عضو في المجموعة سياسات محاسبية بخلاف تلك المطبقة في القوائم المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المتماثلة في ظروف متشابهة، فإنه تُجرى التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو في المجموعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للمجموعة ((مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، IFRS 10 ، ، 2018، صفحة 3)

وفيما يتعلق بتاريخ التقرير يؤكد المعيار (IFRS10) على أن يكون للقوائم المالية للمنشأة الأم ومنشآتها التابعة، المُستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة، تاريخ التقرير نفسه .وعندما تختلف نهاية فترة التقرير للمنشأة الأم عن تلك التي لمنشأة تابعة، تعد المنشأة التابعة، لأغراض التوحيد، معلومات مالية إضافية كما في نفس تاريخ القوائم المالية للمنشأة الأم لتمكين المنشأة الأم من توحيد المعلومات المالية للمنشأة التابعة، مالم يكن فعل ذلك غير عملي. (مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، IFRS 10 ، 2018، صفحة 31)

3 . تحليل النتائج :

إن المراحل العملية للتجميع تبدأ من إحداث الهيكل التنظيمي للمجمع، وبعد ذلك يأتي دور تحديد كل شركة داخلة في نطاق التجميع وأساليب التجميع المطبقة على كل شركة منها، وهذا كما رأينا حسب نسبة مساهمة الشركة الأم في كل شركة تابعة، و في كل عملية تحضير لعملية التجميع تقوم مصالح التجميع على مستوى كل الشركات المنتمية للمجمع بالقيام بعملية مقاربة الحسابات، حيث تعتبر كعملية جوهرية في تحديد العمليات البينية وتصحيحها، وهذا راجع لكون الحسابات المجمعة تقوم بإقصاء كل العمليات المتبادلة ما بين شركات المجمع وإلا كانت هاته الأخيرة خاطئة.

وبعد أن يتم إدماج كل الحسابات يتم إقصاء العمليات البينية، ثم تخضع الحسابات المجمعة إلى عملية معالجة والتي تهدف إلى إعطاء صورة صادقة للوزن الاقتصادي الخاص بمجموعة هذه الشركات، وهنا يتعين تطبيق الدليل التطبيقي الخاص بكل مجمع وهذا حسب القوانين المطبقة في الدولة التي تقيم فيها شركة الأم.

وأخيرا تطبق عملية توزيع رؤوس الأموال التي تعتبر قلب التجميع، لأن أحد أسس التجميع هو إحلال محل أوراق المساهمة المالية، الجزء المقابل لها من رؤوس أموال الشركات المجمعة.

فالتحكم في الإجراءات العملية وتنظيمها سواء على مستوى المؤسسة الأم أو المؤسسات التابعة لنطاق التوحيد يعتبر من شروط إنجاح إعداد القوائم المالية المجمعة.

تعتبر القوائم المالية المجمعة صورة معبرة عن الوضعية المالية والاقتصادية للمجمع ونتائج أعماله خلال فترة زمنية معينة وحتى في غياب الإلزام القانوني لعرضها فانه يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة على مستوى المجمع وذلك لما توفره من معلومات تعجز القوائم المالية الفردية للمؤسسات التابعة عن توفيرها.

IV- الخلاصة:

من خلال دراستنا لموضوع القوائم المالية المجمعة في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، ومن خلال دراسة حالة مجمع طهراوي، توصلنا إلى أن إعداد الحسابات المجمعة من بين التقنيات المحاسبية التي ركز عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك بإصدار وتعديل العديد من المعايير المحاسبية لضمان مصداقية وملائمة القوائم المالية المفصح عنها من طرف المجمعات، وقد توصل الباحثين إلى الإجابة على الفرضيات، والنتائج نوضحها في النقاط الآتية:

1. **اختبار فرضيات الدراسة :** من خلال تحليل نتائج الدراسة ، ومن أجل إثبات صحة الفرضيتين أو نفيهما، وسنقوم بذلك كل فرضية على حدا.

الفرضية الأولى : إعداد القوائم المالية المجمعة ضرورة يمليها نظام المجمع وذلك لأنها تعبر أكثر عن الصورة الصادقة والشفافية وتسهل عملية إجراء المقارنات ، وهو مايؤكد صحة الفرضية ؛

الفرضية الثانية: النظام المحاسبي المالي كفيل بجعل القوائم المالية المجمعة تعبر عن الواقع الاقتصادي والفعلي للمؤسسة هذا ما يؤكد صحة الفرضية على المستوى المحلي اما بالمقارنة على المستوى الدولي فان النظام المالي والمحاسبي المعتمد لم يواكب التطورات الحاصلة في الفكر المحاسبي وذلك لعدم تحيين النظام المحاسبي مقارنة بتغيرات وإصدارات المعايير المحاسبية الدولية.

الفرضية الثالثة: يطبق مجمع طهراوي طريقة التجميع المباشر والتي تعتبر الطريقة الأمثل من حيث تسهيل العمل وربح الوقت وتدنية التكاليف ، كما أن قيام المؤسسة الأم بإعداد مخطط سير الحسابات والإجراءات الواجب إتباعها في كل مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة سهل هذه العملية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية.

2. **نتائج الدراسة :** خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج وهي :

- تختلف المؤسسات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا للمعايير الدولية عن النظام المحاسبي المالي بالإضافة ان هنالك تباين واختلافا على المستوى المحلي في النصوص بين القانون التجاري والنظام المحاسبي من حيث المؤسسات الملزمة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.
- معايير المحاسبة الدولية الخاصة بإعداد القوائم المجمعة وحتى القوائم المنفصلة لا تقدم معالجات محاسبية تطبيقية بل تكتفي بتقديم التوجيهات والإرشادات لما يكون عليه التطبيق وتبقى تقنيات إعداد وعرض من مهام الأنظمة المحاسبية المحلية.
- الإجراءات المحاسبية في ظل SCF تتوافق مع بعض الإجراءات المعتمدة من طرف IASBفي إطار القوائم المالية المجمعة اما من حيث السياسة المحاسبية هنالك اختلاف وتباين خاصة فيما يتعلق بمبدأ القياس بالقيمة العادلة الذي يعتبر من بين أهم المناهج التي تستخدم في عملية التجميع كما ان القواعد المحاسبية المعتمد في إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة التي تعتبر أساس التجميع تتباين بشكل كبير مع المعايير المحاسبية الدولية.
- يمكن أن يكون تطبيق النظام المحاسبي المالي حافزا للمجمعات للدخول إلى البورصة وذلك لأن المعايير المحاسبية الدولية تطبق على المجمعات المسعرة في البورصة؛
- يعتمد مجمع طهرواوي على طريقة التجميع المباشر والتي تعتبر الطريقة الأمثل من حيث تسهيل العمل وربح الوقت وتدنية التكاليف، كما ان الكثير من اجراءات التوحيد يتوافق بشكل ضمني مع الاطار المفاهمي لمعيار التقرير المالي (IFRS10) الخاص بتجميع الاعمال الا ان عدم تطبيق القيمة العادلة التي يؤكد عليها المعيار وتباين اسسس وقواعد اعداد القوائم المالية المنفصلة يجعل من عملية التوحيد لاتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية

- إن التباين بين المعايير المحلية والمعايير الدولية في إعداد وعرض القوائم المالية يرجع في احد أسبابه إلى الممارسات المحاسبية المعمول بها والثقافة، التسييرية السائدة، وكذالك الى عدم مراجعة وتحيين النصوص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية ويعود ذلك إلى إصدار معايير محاسبية (IRFS 10-11-12) التي لم يأخذ بها المشرع الجزائري .

3.التوصيات :من خلال النتائج السابقة يمكن اعطاء مجموعة من التوصيات كمايلي:

- ضرورة إنشاء السوق المالي نشط وكفء لتمكين المحاسبين من تطبيق مبدأ القياس بالقيمة العادلة الذي يعتبر من بين أهم المبادئ التي تستخدم للقياس المحاسبي حاليا الأمر الذي يعمل على تزويد المحاسبين بالمعلومات الضرورية للتغيرات التي تحدث على قيم للأدوات المالية وبالتالي تحقيق هدف المحاسبة الصورة الوافية والصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- مراجعة وتحيين نصوص النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية خاصة فيما يتعلق بمعايير تجميع الحسابات في المجمعات.
- تهيئة البيئة القانونية والجبائية لتجنب التعارض والاختلاف بين النظام المحاسيي المالي والقوانين الجبائية والتجارية .
- القيام بدورات تكوينية عملية للمحاسبين لتمكينهم من فهم الاطار المفاهمي للمعايير المحاسبية بشكل عام والمعايير المتعلقة بالتجميع بشكل خاص ومن اجل معرفة اهم المستجدات المتوصل اليها في الفكر المحاسبي الدولي.

- **الإحالات والمراجع :**

المراجع بالعربية :

1. أحمد مقدمي . (2006). النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات. مذكرة ماجستير . الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية الجزائر: جامعة الجزائر .ص43.
2. مجلس معايير المحاسبة الدولية،(2018) ، المعيار الدولي لتقرير المالي (IFRS10) القوائم المالية الوحدة، ص 5. متاح على < http://www.ifrs.org /issued-standards/ifrs-translations /#reproduction> ،(2019/12/18).
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،(2009) قرار متعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 ، 25 مارس 2009، الجزائر، المادة 132-1 ، ص15.
4. العكيلي عزيز. (2006). الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية وقضائية . عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.ص420.
5. المعيار الدولي لتقرير المالي (IFRS10) القوائم المالية الوحدة ، مرجع سابق ،ص 5
6. المعيار الدولي لتقرير المالي (IFRS10) القوائم المالية الوحدة ، مرجع سابق ،ص 5
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 99-05 المتعلق بحسابات مجمع الشركات ،الصادر بتاريخ 08\12\1999 ، الجريدة الرسمية العدد 77، المادة 01 ، ص:11.
8. مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2018) ، المعيار المحاسبة الدولي (IAS27) القوائم المالية المنفصلة،ص 1. متاح على < http://www.ifrs.org /issued-standards/ifrs-translations /#reproduction> (2019/12/18).
9. خليل عواد أبو حشيش : "المحاسبة المتقدمة "، دار وائل للنشر ،عمان ، 2009،. ص ص83- 84 .
10. خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق، ص 84 .

11. محمد أبو نصار، جمعة حميدات.(2008) .معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. الأردن: دار وائل للنشر. ص427.
12. المعيار الدولي لتقرير المالي (IFRS10) القوائم المالية الوحدة ، مرجع سابق، ص1.
13. المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS10) القوائم المالية الوحدة مرجع سابق، ص 4.
14. المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS10) القوائم المالية الوحدة مرجع سابق ، ص28 .
15. المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS10) القوائم المالية الوحدة مرجع سابق ص 3 .
16. المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS10) القوائم المالية الوحدة مرجع سابق ، ص 4
17. القرار المتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ،مرجع سابق، المادة: 732 مكرر3.
18. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،(2009) قرار متعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 ، 25 مارس 2009، الجزائر، المادة 132-1 ، ص15..
19. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،(2009) قرار متعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 ، 25 مارس 2009، الجزائر، المادة 132-3 ، ص:16،.
20. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،(2009) قرار متعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 ، 25 مارس 2009، الجزائر، المادة 132-7 ،ص: 19.
21. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،(2009) قرار متعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 ، 25 مارس 2009، الجزائر، المادة 132-7 ، ص: 20.
22. ب.ز ، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ، اجراءات عملية التجميع ، مجمع طهراوي ، الجزائر : بسكرة ، تاريخ المقابلة (2019/11/18).
23. المعيار الدولي لتقرير المالي (IFRS10) القوائم المالية الوحدة ، مرجع سابق ، ص 31 .
24. ب.ز ، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ، سياسة عملية التجميع ، مجمع طهراوي، الجزائر: بسكرة ، تاريخ المقابلة (2019/11/20).
25. المعيار الدولي لتقرير المالي (IFRS10) القوائم المالية الوحدة ، مرجع سابق ، ص 3 .
26. نفس المرجع،ص 31 .
27. نفس المرجع ، ص 31

المراجع باللغة الأجنبية

28. C.Mercadat , Javin ,(1974) ,les contrats de coopération intreprises ,2 ème édition. France : Juridique ,p 9.
29. Pierre .c , Faeouk. h ,(1999), gestion firanciere de l'entreprise , 9 ème édition, France : Edition dunod, p650 .
30. Patrickmgkita, Chtrif Allali ,comptabilité des sociétés , Alger :Edition Berti.P130.
31. Dictionnaire comptable RF 2001 édition GRF 2000 (7ème édition paris), P405.

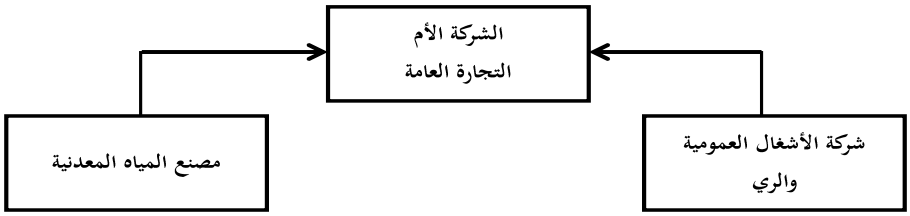
Referrals and references

1. AHMED MEGADMI (2006). The accounting and compulsory system of the company complex. Master's note. Algeria, Faculty of Economics, Algeria: University of Algeria, p. 43.
2. b. Z, Head of the Accounting and Financial Department, Assembly Procedures, Tahraoui Complex, Algeria: Biskra, date of interview (18/11/2019).
3. b. Z, Head of the Accounting and Financial Department, Assembly Procedures, Tahraoui Complex, Algeria: Biskra, date of interview (20/11/2019).
4. C.MERCADAT , JAVIN ,(1974) ,the contracts for cooperation between undertakings, 2nd edition. France: Juridique ,p 9.
5. Dictionnaire comptable RF 2001 édition GRF 2000 (7th édition paris), P405.
6. Ekili Asis. (2006). The broker in commercial companies is a doctrinal and judicial study. Oman: dar Culture for Publishing and Distribution. p. 420.
7. Ibid., p. 31
8. Ibid., p. 31
9. International Accounting Standards Board, (2018), The International Financial Reporting Standards (IFRS10), Unit's financial statements, p. 5. Available on http://www.ifrs.org /issued-standards/ifrs-translations /#reproduction , (18/12/2019).
10. International Accounting Standards Board, (2018), The International Financial Reporting Standards (IFRS10), Unit's financial statements, p. 5. Available on http://www.ifrs.org /issued-standards/ifrs-translations /#reproduction , (18/12/2019).
11. International Standard for Financial Report (IFRS10) Unit's Financial Statements, op. cit., p. 5

12. International Standard for Financial Report (IFRS10) Unit's Financial Statements, op. cit., p. 5
13. International Standard for the Financial Report (IFRS10) JIU Financial Statements, op. cit., p. 31.
14. International Standard for the Financial Report (IFRS10) JIU Financial Statements, op. cit., p. 3.
15. International Standard for the Financial Report (IFRS10), Unit's financial statements, op. cit., p. 1.
16. International Standard for the Financial Report (IFRS10), Unit's financial statements, op. cit., p. 4.
17. International Standard for the Financial Report (IFRS10), Unit's financial statements, op. cit., p. 28.
18. International Standard for the Financial Report (IFRS10), Unit's financial statements, op. cit., p. 3.
19. International Standard for the Financial Report (IFRS10), Unit's financial statements, op. cit., p. 4.
20. KHALIL AWAD ABU HASHISH , op. cit, p. 84.
21. KHALIL AWAD ABU HASHISH: "Advanced Accounting", dar Wael Publishing, Oman, 2009. p. 83-84.
22. MOHAMMED ABU NASSAR, JUMA 'A HAMIDAT. (2008). IFRS. Jordan, dar Wael Publishing. p. 427.
23. Note: - Decision on Rules on Valuation, Accounting and Content of Financial Statements as well as Code of Accounts and Rules of Operation, op. cit., article: 732 ,3bis.
24. PATRICKMGKITA, CHTRIF ALLALI , corporate accounting , Algiers:Berti Edition.P130.
25. People's Democratic Republic of Algeria (2009), Decision on the Rules of Evaluation, Accounting and Content of Financial Statements as well as the Code of Accounts and Rules of Operation, Official Gazette No. 19, 25 March 2009, Algeria, art. 132-1, p. 15.
26. People's Democratic Republic of Algeria (2009), Decision on the Rules of Evaluation, Accounting and Content of Financial Statements as well as the Code of Accounts and Rules of Operation, Official Gazette No. 19, 25 March 2009, Algeria, art. 132-1, p. 15.
27. People's Democratic Republic of Algeria (2009), Decision on the Rules of Evaluation, Accounting and Content of Financial Statements as well as the Code of Accounts and Rules of Operation, Official Gazette No. 19, 25 March 2009, Algeria, art. 132-3, p. 16.
28. People's Democratic Republic of Algeria (2009), Decision on the Rules of Evaluation, Accounting and Content of Financial Statements as well as the Code of Accounts and Rules of Operation, Official Gazette No. 19, 25 March 2009, Algeria, art. 132-7, p. 19.
29. People's Democratic Republic of Algeria (2009), Decision on the Rules of Evaluation, Accounting and Content of Financial Statements as well as the Code of Accounts and Rules of Operation, Official Gazette No. 19, 25 March 2009, Algeria, art. 132-7, p. 20.
30. People's Democratic Republic of Algeria, Law No. 99-05 on the Accounts of the Company Pool, issued on 08/12/1999, Official Journal No 77, art. 01, p. 11.
31. PIERRE . C , FAEOUK. H ,(1999), Firanciere gestion de l'entreprise , 9th edition, France: Edition dunod, p650 .

الملاحق :

الشكل (01): تقنية التجميع المباشر



المصدر : إعداد الباحث بالإعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (01): الميزانية المجمعة لشركة "طهراوي" المقفلة في 2017/12/31.

الأصول	2017			2016	الخصوم	2017	2016
	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات و المؤونات	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة المحاسبية الصافية			
الأصول غير جارية					رؤوس الأموال الخاصة	81.000.000	81.000.000
فارق الشراء					رأس المال الصادر (حساب المستغل)		
التثبيتات المعنوية							
التثبيتات العينية					رأس المال غير المطلوب		
الأراضي	54.500.000		54.500.000	54.500.000	العلاوات والاحتياطات		
المباني	38.490.654	15.195.262	23.295.392	25.219.924			

تثبيات عينية أخرى	520.345.074	170.021.023	350.324.051	361.075.542	فارق إعادة التقييم		
التثبيتات في شكل امتياز					فارق المعادلة (1)		
التثبيتات الجاري انجازها					النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	34.445.226	23.926.950
التثبيتات المالية							
السندات الموضوع موضع المعادلة					رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	114.612.357	89.588.222
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة					حسابات الارتباط بين الشركات		
السندات الأخرى المثبتة					حصة الشركة المدمجة (1)		
القروض والأصول الأخرى غير الجارية	31.051.895		31.051.895	27.645.920	حصة ذوي الأقلية (1)		
مجموعة الأصول غير الجارية	644.387.623	185.216.285	459.171.338	468.441.386	المجموع I	230.057.583	194.515.172
الأصول الجارية					الخصوم غير الجارية		
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	97.428.863		97.428.863	58.043.467	القروض والديون المالية	56.000.000	56.000.000
					الديون الأخرى غير الجارية		
الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة					المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحساب سلفا		
زبائن	241.009.853		241.009.853	313.600.456	مجموعة الخصوم غير الجارية II	224.696.478	261.717.748
المدينون الأخرون	62.950.732		62.950.732	58.632.551			
الضرائب	101.667.985		101.667.985	93.104.999	الخصوم الجارية		
الأصول الأخرى الجارية					الموردون والحسابات الملحقة	322.479.659	341.980.010
الموجودات وما يماثلها					الضرائب	69.994.020	110.427.507
توظيفات وأصول مالية جارية					الديون الأخرى	209.040.190	152.088.887
أموال الخزينة	179.508.313		179.508.313	147.396.099	خزينة الخصوم الجارية	85.469.155	78.489.636
إجمالي الأصول الجارية	682.565.746	0	682.565.746	670.777.572	مجموع الخصوم الجارية III	686.983.024	682.986.040
إجمالي الأصول	1.326.953.369	185.216.285	1.141.737.084	1.139.218.960	مجموع الخصوم (I+II+III)	1.141.737.084	1.139.218.960

المصدر: مجمع "طهراوي" تقرير سنة 2017

الجدول (2):حسابات النتائج المجمع لشركة "طهراوي"، الفترة من 2017/01/01 إلى 2017/12/31

البيان	2017		2016	
	مدين	دائن	مدين	دائن
رقم الأعمال		900 129 296		826 210 978

تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع				
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
10- إنتاج السنة المالية		900 129 296		826 210 978
المشتريات المستهلكة	701 408 429		661 683 351	
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	47 695 079		46 359 229	
2- استهلاك السنة المالية	749 103 508		708 042 580	
3- القيمة المضافة للاستغلال (1+2)		151 025 788		118 168 399
أعباء المستخدين	33 260 175		29 218 266	
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	21 167 429		18 629 831	
4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال		96 598 185		70 319 908
المنتجات العملياتية الأخرى		1 926 532		192 307
الأعباء العملياتية الأخرى	1 036 904		6 236 904	
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	62 052 273		41 391 081	
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات				
5- النتيجة العملياتية		35 435 540		22 884 230
المنتوجات المالية		13 636 500		12 737 501
الأعباء المالية	2 860 259		2 965 095	
6- النتيجة المالية		10 776 241		9 772 406
7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)		46 211 781		32 656 636
العناصر غير العادية □ المنتوجات (يطلب بيانها)				
العناصر غير العادية- الأعباء (يطلب بيانها)				
8- النتيجة غير العادية	-	-	-	-
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	11 766 555		8 729 686	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية				
9- النتيجة الصافية للسنة المالية		34 445 226		23 926 950

المصدر: مجمع "طهراوي" تقرير سنة 2017

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوبAPA:

زيدان يوسف، ضويفي حمزة. (2022). القوائم المالية المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية بمجمع طهراوي، بسكرة -**الجزائر مجلة رؤى اقتصادية**، 12(01)، جامعة الوادي، الجزائر، ص.ص 186-205.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين بموجب رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري 4.0 رخصة عمومية دولية(CC BY-NC 4.0).

Roa Iktissadia Review is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license** 4.0 International License. Libraries Resource Directory. We are listed under Research Associations category