إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الاقتصادية: الإجراءات، التنظيمات
دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري -SNTR-

ط د. يحي عبداللاوي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
Abd.yahya39@gmail.com

د. زهواني رضا
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
mzehouani@yahoo.fr

ط د. وصيف فائزة خير الدين
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
Ouciffaiza-kheireddine@univ-eloued.dz

Management of collection of accounts in economic complexes: procedures, regulations

Case study of the National Land Transport Complex - SNTR-

Yahya Abdellaoui & Rida Zehouani & Oucif faiza kheireddine
University of Kasdi Marbah -Ourgla; Algeria

Received: 2017 *Accepted:2017* *Published: 2017*

ملخص:

تتمحور هذه الدراسة في التعرف على موضوع من المواضيع المتشعبة في مجال المحاسبة المالية آلا وهو عملية تجميع الحسابات، بحيث تهدف هذه الأخيرة إلى إعطاء صورة أكثر وضوحا عن المجمع كما لو انه يتشكل من شركة واحدة، ويبرز ذلك من خلال القيام بالعديد من التعديلات على القوائم المالية الفردية الخاصة بشركات المجمع، بهدف إظهار المعاملات التي تمت مع المتعاملين الاقتصاديين الخارجين عن المجمع وبالتالي إظهار الوضعية المالية الحقيقة للمجمع، وبموجب إصدار المعايير الدولية الجديدة للتجميع أصبح النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية في طرق التجميع المعتمدة، حيث عند ممارسة الرقابة المطلقة يتم التجميع وفق طريقة التجميع بالتكامل الكلي، أما إذا كانت الشركة الأم تمارس إلا تأثيرا معتبرا على الشركة المساهمة حينها يتم التجميع وفق طريقة تعديل السندات بالتكافؤ .

الكلمات المفتاحية : المجمع، التجميع، معدل الرقابة، معدل الفائدة، محيط التجميع، شركات المجمع .

Abstract:

This study focuses on the subject of a wide range of topics in the field of financial accounting, namely, the process of compiling accounts. The aim of this study is to give a clearer picture of the complex as if it consisted of a single company. This is highlighted by several amendments to the financial statements The individual companies of the complex, in order to show the transactions that took place with the clients economies outside the complex and thus show the real financial position of the complex, Under the new international standards for consolidation, the financial accounting system is in line with the international accounting standard in the adopted methods of aggregation. In the exercise of absolute control, consolidation is carried out according to the method of aggregation by the total integration. If the parent company exercises significant influence on the joint stock company, Adjust the bonds with parity.

Key words: *Aggregation, aggregation, control rate, interest rate, aggregation environment, compound companies*

تمهيد:

نظرا لتغير بيئة الأعمال المحلية والدولية، واندماج الأسواق وتقاربها، وتطور استراتيجيات المؤسسات الكبرى على المستوى المحلي و الدولي، إضافة إلى ظهور الحاجة إلى التمويل العابر للقارات عن طريق البورصات العالمية، والحاجة إلى الانتشار الدولي وتنويع الأنشطة الاستثمارية لمواجهة المخاطر ومقاومة المنافسة القوية المحلية والدولية، أصبح التعاون بين الشركات أمر لابد منه، بحيث لجأت العديد من الشركات للتكتل فيما بينها،ومن بين أشكال التحالف البارزة هي ظاهرة تكوين مجمعات الشركات سواء على المستوى العالمي أو على المستوى الوطني.

لقد ظهر مجمع الشركات في نهاية القرن التاسع عشر في الولايات المتحدة الأمريكية حيت تم لأول مرة إعداد الحسابات المجمعة في سنة 1892 عبر شركة«National Lead»، ولم يظهر هذا المصطلح في أوروبا إلا في القرن العشرين، بحيث تم إعداد أول قوائم مالية مجمعة في إنجلترا في سنة 1922، ثم في ألمانيا في سنة 1967 وهذا بالنسبة لشركات الأموال، أما في الجزائر فان تجميع الحسابات لم يعرف اهتماما كبيرا، رغم الوجود المعتبر للمجمعات، إذ أن المشرع الجزائري تطرق إلى إجبارية إعداد الحسابات المجمعة منذ نهاية التسعينيات، وذلك من خلال نصين قانونيين، ظهر أولهما في العدد 87 من الجريدة الرسمية الصادرة في 8 ديسمبر 1999 وثانيهما في العدد 91الصادر في 22 ديسمبر من نفس السنة، حيث تضمن الأول تحديد كيفية إعداد وتجميع حسابات المجمعات والأخر تضمن توافق المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الشركات القابضة وتجميع الحسابات، وقد تغير هذا الوضع الآن إذ بعد تحول الجزائر إلى النظام المالي والمحاسبي، المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، سنة 2010 ظهرت مع ذلك قواعد وآليات جديدة متناهية في الدقة والتقنية تحتم على المؤسسة الالتزام بها من اجل الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأطراف المتعددة لإظهار صورة وفية عن أداء نشاطها الاقتصادي والمالي.

على هذا المستوى يتوقع أن تجد المؤسسات الاقتصادية بعضا من المشاكل، وهي متعددة من حيث أبعادها البشرية والمعلوماتية والتقنية، للوصول إلى هذا المستوى من الأداء الذي يفي بالتزاماتها.

وعليه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما هي الإجراءات الواجب إتباعها في عملية التجميع المحاسبي لمجمع الشركات، وما هي مجموعة الشروط البشرية والمهنية الواجب توافرها من أجل التزام هذه الإجراءات ؟

وكوسيلة لمعالجة هذه الإشكالية، وبغرض إزالة الغموض عن مضمون الموضوع، تم طرح الفرضيات التالية:

- مجمع الشركات يتشكل من الشركة الأم والشركات التابعة لها، بحيث يكون لها نشاط مشترك تحت رقابة الشركة الأم؛
- تتمثل الإجراءات التقنية المتبعة في عملية التجميع في تحديد محيط التجميع عن طريق نسبة الفائدة ؛
- توجد عدة طرق للتجميع وذلك حسب نوع الرقابة الممارسة على الشركات التابعة؛

- يعتمد مجمع SNTR على النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية المجمعة.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مجمع الشركات وعملية التجميع

المطلب الأول:تعريف مجمع الشركات

لا يمكن إعطاء تعريف موحد وشامل للمجمع باعتباره كيان يختلف تنظيمه من بلد إلى أخر، كما أن هناك اختلافاً في الأحكام التشريعية والقانونية والمحاسبية في تعريف المجمع، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أولا.من الناحية القانونية

1. تعريف المشرع الجزائري: طبقا لنص المادة 796من القانون التجاري التي عرفت المجمع ب: "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا، ولفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط الاقتصادي وتنميته"[1].

2. تعريف قانون الضرائب: يعرف المجمع حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر 90% أو أكثر من رأسمالها الاجتماعي، والذي لا يكون رأس مال ممتلك كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنه أخذ طابع الشركة الأم"[2].

ثانيا.من الناحية الاقتصادية

يمكن تعريفه على انه: ارتباط مالي واقتصادي بين مجموعة من الشركات المشكلة للمجمع، بحيث ترتبط هذه الشركات بشركة ما تكون على رأس المجمع توكل لها الإدارة والرقابة[3].

ثالثا. من الناحية المحاسبية

عرف النظام المحاسبي المالي المجمع في المادة 132 -2 " كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات تعد كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات ".

من التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف الشامل للمجمع:هو كل كيان اقتصادي مهمته الربط بين مجموعة من الشركات ذات الشخصية المعنوية المستقلة، بحيث يضم شركة مسيطِرة (تدعى الشركة الأم) التي تتمتع بسلطة اتخاذ القرار على الشركات الأخرى (الشركات التابعة)التي ترتبط بها بروابط مختلفة سواء كانت اقتصادية، مالية، تعاقدية أو قانونية بغية تحقيق مجموعة من الأهداف المنتظرة من هذا التكتل، وكذا ضمان القيادة والاستمرارية في النشاط .

المطلب الثاني: مكونات المجمع وهيكله التنظيمي

أولا. مكونات المجمع

يتكون المجمع من الشركة الأم والتي توجد على رأس المجمع والشركات التابعة لها والتي تختلف تسميتها حسب نوع الرقابة التي تخضع لها.

1 . رأس المجمع:

الشركة الأم هي الشركة التي توجد على رأس المجمع وهي التي تمارس سلطة الرقابة على الشركات التابعة.

2. الشركة التابعة:

هي كل شركة تمارس عليها الرقابة من طرف الشركة التي توجد على رأس المجمع، بحيث تملك هذه الأخيرة جزءا من رأسمالها يمكنها من توجيه السياسة المالية والتشغيلية للشركة التابعة، الأمر الذي يمنحها حق رقابة وتسيير نشاط هذه الشركة[4]، ففي حالة حيازة الشركة الأم على نسبة تفوق 50% يطلق عليها بالشركة التابعة، أما في حالة حيازة الشركة الأم على نسبة تنحصر بين 20% و50% فيطلق عليها في هذه الحالة بالشركة المساهمة.

ثانيا. الهيكل التنظيمي للمجمع :

حسب عدد واتجاهات المساهمات المتبادلة بين الشركة التي توجد على رأس المجمع والشركات التابعة لها يتم تحديد نوع التنظيم الهيكلي للمجمع،وعلى هذا الأساس يمكن تمييز الأنواع الآتية:

- مجمعات على شكل هرمي، مجمعات على شكل شعاعي، المجمعات الدائرية، المجمعات المركبة أو المعقدة .

ثالثا. تصنيف المجمعات :

يمكن أن تصنف المجمعات وفق معياريين أساسين هما: معيار طبيعة نشاط الشركة التي توجد على رأس المجمع ومعيار طبيعة العلاقة بين أعضائه.

1 تصنيف المجمعات حسب طبيعة نشاط الشركة التي توجد على رأس المجمع[5]:

1.1 **المجمع المالي:**

في هذا النوع من المجمعات تدعى الشركة التي توجد على رأس المجمع بالشركة القابضة والتي يقتصر دورها في تسيير المساهمات المالية فقط، ولا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري بخلاف النشاط المالي عن طريق حيازة مساهمات مالية في شركات أخرى والسهر على تسييرها[6].

2.1 **المجمع الصناعي:**

يتميز هذا النوع من المجمعات في كون الشركة التي توجد على رأس المجمع تمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً خاصاً بها إضافة إلى تسييرها لمساهمات مالية في شركات أخرى، وتسمى عادة بالشركة الأم[7].

2. **تصنيف المجمعات حسب طبيعة العلاقة بين أعضاء المجمع:**

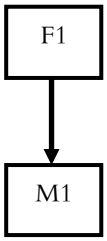
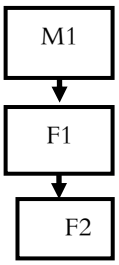
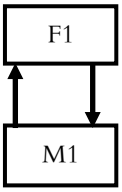
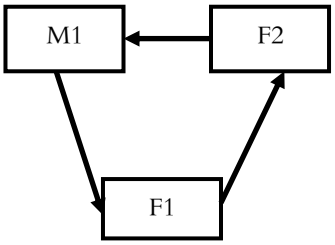
1.2 **مجمعات الأشخاص:** تتشكل مجمعات الأشخاص من مجموعة الشركات التي تكون فيها سلطة التسيير خاصة بمساهمين تربطهم علاقات عائلية تدفعهم إلى التجمع، وفي هذا النوع من المجمعات يعتبر إعداد الحسابات المجمعة أمر غير إلزامي[8].

2.2 **المجمعات التعاقدية**: هي المجمعات الناشئة بموجب إبرام عقد اتفاقية بين مختلف الشركات، بحيث نميز بين الشركة الأم التي تمارس سلطة الرقابة والشركات الخاضعة للرقابة وفق مضمون العقد[9].

رابعا: أشكال المساهمات داخل المجمع

سنتناول في هذا المطلب مختلف المساهمات التي قد تنشأ من خلال العلاقات التي تربط الشركة الأم بالشركات التابعة لها، ويمكن تلخيص أشكال المساهمات بين الشركة الأم والشركات التابعة لها في الشكل رقم (1.1).

الشكل رقم(1.1): طبيعة الارتباطات بين الشركة الأم والفروع الأخرى للمجمع

المساهمات المباشرة	المساهمات غير المباشرة	المساهمات المتبادلة	المساهمات المستديرة
			
مساهمة مباشرة للشركة M1 فيالشركةF1	مساهمة غير مباشرة للشركةM1 في الشركة F2 بواسطة F1	مساهمة متبادلة بينM1 وF1	مساهمة مستديرة بين M1، F1 ثم F2

المصدر: Micheline Friederich, Georges langlois, Comptabilité et audit, du le meilleur DSCG ,4 édition Foucher, Paris, 2008, p39

المطلب الثالث: دراسة التجميع

أولا. تعريف التجميع :

التجميع مصطلح مشتق من كلمة "جمع" محاسبيا استعمل مرادف هذه الكلمة للاستدلال على التقنية المحاسبية التي يُقصد من خلالها تجميع حسابات المؤسسة في قوائم موحدة، أيضا هو جمع الميزانيات وحسابات النتائج الفردية للشركات التابعة للمجمع قصد الحصول على ميزانية وجدول حسابات نتائج مجمع[10].

من التعريف السابق يمكن القول بان التجميع: هو تقنية محاسبية تسمح بتحويل الحسابات الفردية لمجموعة من الشركات المستقلة قانونا، إلا أنها تخضع لرقابة شركة ما تدعى الشركة الأم مكونة بذلك حسابات مجمعة تعبر عن الوضعية المالية والاقتصادية والصورة المثالية للمجمع وكأنه شركة واحدة.

ثانيا. أهداف التجميع :إن عملية تجميع الحسابات تهدف أساسا إلى ما يلي[11]:

- ✓ تبيان الوضعية المالية ونتيجة المجمع التي تجمع بين نتيجة الشركة الأم والشركات التابعة لها كما لو إن المجمع يتشكل من وحدة واحدة؛
- ✓ في الحسابات المجمعة يتضح لنا أن الشركات التابعة مرتبطة اقتصاديا بالرغم من أنها مستقلة قانونيا؛
- ✓ تستخدم عملية التجميع بهدف نشر المعلومات على المستوى الداخلي للمجمع من خلال توجيه المسيرين إلى الحصول على الربح الأقصى مع الاستعمال الأمثل للموارد.

ثالثا. القوائم المالية المجمعة :

تتمثل القوائم المالية المجمعة في مجموعة الحسابات السنوية التي تقوم بإعدادها الشركة الأم بالنسبة للشركات التابعة لها، وتقوم بنشرها مرة في السنة وتتضمن الميزانية المجمعة، وحساب النتيجة المجمعة، وتدفقات النقدية المجمعة، والتغيرات في الأموال الخاصة المجمعة[12].

دواعي تجميع القوائم المالية من بين أهم الأسباب والدوافع التي تُلزم بإعداد الحسابات المجمعة[13]:

1. نقص الحسابات الفردية:

- ✓ الحسابات الفردية ليس لها رؤية واضحة عن الوضعية الحقيقية للمجمع؛
- ✓ قد تظُهر لنا الحسابات الفردية للشركة الأم أرباحاً معتبرة في حين تُظهر لنا النتيجة الموحدة للمجمع عجزا معتبراً أو العكس؛
- ✓ الحسابات الفردية تعطى أولوية للجباية والمهنة القانونية، بينما الحسابات المجمعة تسعى لتقييم الأداء الاقتصادي للمجمع ؛
- ✓ توجد أنظمة جبائية تعترف بمفهوم المجمع مما يمكنه الاستفادة من مزايا جبائية.

2. وسيلة لقياس الأداء الداخلي: من خلال

- ✓ الحصول على قوائم مالية مجمعة لكل شركات المجمع وهذا وفق مرجعية محاسبية موحدة؛
- ✓ قياس ما مدى تحقيق الأهداف المالية الإجمالية للمجمع ونسبة مساهمة كل فرع في ذلك؛
- ✓ إيضاح الوضعية المالية والنتيجة الحقيقية للمجمع بعد إقصاء العمليات المتبادلة والأرباح الداخلية.

3. أداة للحصول على معلومات خارجية:

حيث أن الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية ينوه بان المستثمرين هم المستعملين الأوليين للقوائم المالية، وتوجد سبعة أصناف لمستعملي القوائم المالية تلبية حاجياتهم المختلفة من المعلومات اللازمة لصنع قراراتهم الاقتصادية والإستراتيجية، ويمكن أن نوضح مختلف المستعملين للقوائم المالية وكذا نوع المعلومة اللازمة في الجدول رقم (1.1).

الجدول رقم (1): أصناف مستعملي القوائم المالية

المستخدم	المعلومة التي يحتاجها
المستثمرون الحاليون والمرتقبون	المعلومات المتعلقة بالمخاطرة والمردودية
الموظفون	المعلومات المتعلقة بالاستقرار والمردودية
المقرضون	المعلومات المتعلقة باحتمال تسوية مبالغ الديون والفوائد في تاريخ الاستحقاق
الموردون والدائنون التجاريون الآخرون	المعلومات المتعلقة باحتمال إذا ما كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع في تاريخ استحقاقها
الزبائن	المعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة
الدولة والإدارات العمومية	توزيع الموارد واحترام نشرالمعلومات الإجبارية
الجمهور	المساهمة في الاقتصاد المحلي، نمو وازدهار المؤسسات

المصدر: Odile Barbe, Laurent Didelot, Maitriser les IFRS, 5éme édition, Groupe Revue Fiduciaire, paris, 2010, p: 26.

المبحث الثاني: محيط التجميع ومسار عملية التجميع

المطلب الأول: محيط التجميع ومفهوم الرقابة

أولا. تعريف محيط التجميع :

يعرف محيط التجميع على انه مجموعة من الشركات، والتي من خلال قوائمها المالية الفردية يتم إعداد قوائم مالية مجمعة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمجمع وكأنه كيان واحد، ويتكون محيط التجميع من الشركة الأم والشركات التي تمارس عليها الرقابة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة [illegible]، يشمل إضافة إلى الشركة الأم أو القابضة[15]:

الشركات التي تمارس عليها الرقابة المطلقة (شركات تابعة)؛الشركات التي تمارس عليها الرقابة المشتركة مع شركات أخرى (مشاريع مشتركة)؛الشركات التي تمارس عليها التأثير المعتبر(شركات مساهمة).

ثانيا.الرقابة

1.مفهوم الرقابة :

يمكن تعريف الرقابة على أنها سلطة توجيه السياسة المالية والتشغيلية للكيان من اجل الحصول على مزايا هذه الأنشطة. بحيث تعتبر شركة أم ممارسة للرقابة عند امتلاكها بصفة مباشرة أو غير مباشرة على أكثر من نصف حقوق التصويت في شركة أخرى، كما أن الرقابة تكون حاضرة حتى وان كانت الشركة الأم تمتلك اقل من النصف من حقوق التصويت في شركة أخرى[16].

2. أنواع الرقابة :

1.2 الرقابة الحصرية (المطلقة)

وتنقسم الرقابة الحصرية إلى ثلاثة أنواع: الرقابة القانونية، الرقابة الفعلية والرقابة التعاقدية.

2.2 الرقابة المشتركة :

هي تقاسم الرقابة لمؤسسة ما يكون استغلالها مشترك من طرف عدد محدود من الشركاء أو المساهمين.

3.2 التأثير المعتبر :

هو سلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والتشغيلية للمؤسسة المشارك فيها دون ممارسة الحق في الرقابة[17].هذا النوع من التأثير يظهر عند ما تمتلك الشركة الأم 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة المساهمة.

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية المنظمة لعملية التجميع المحاسبي

أولا. المعايير المحاسبية الدولية :

لإعداد معايير دولية تتماشى مع احتياجات جميع الدول، تم عقد مجموعة من المؤتمرات الدولية للمحاسبة والتي أسفرت عن تشكيل عدة منظمات هدفت إلى وضع معايير محاسبية دولية ومن أهم المنظمات هي[18]:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛
- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB)، والذي أحلّ عام 2001 محل اللجنة IASC.

ثانيا. أسباب تبني المعايير الجديدة والإجراءات الجديدة للتجميع

عرفت المعايير القديمة للتجميع عدة نقائص تتعلق بمفهوم الرقابة، محيط التجميع والمعلومات الواجب الإفصاح عنها، الأمر الذي اجبر الهيئة المختصة في إصدار وتعديل المعايير الدولية إلى تبنى معايير جديدة من خلال إجراء تعديلات على المعايير القديمة IAS 27، IAS 28، IAS 31، وإصدار معايير جديدة IFRS 10، IFRS11.

ويمكن إيضاح التعديلات في الجدول رقم(2.1).

الجدول رقم (2.1): التعديلات الجديدة على المعايير الدولية الخاصة بالتجميع

رقم المعيار	قبل التعديلات	رقم المعيار	بعد التعديلات
IAS 27	القوائم المالية المجمعة والفردية	IAS 27 IFRS10	القوائم المالية الفردية القوائم المالية المجمعة
IAS 28	المساهمة في الشركات المساهمة	IAS 28	المساهمة في الشركات المساهمة والمشاريع المشتركة
IAS 31	المساهمة في المشاريع المشتركة	IFRS 11	الاتفاقيات المشتركة

المصدر: من إعداد الباحثين بناءً على مستخلصات سابقة.

ثالثا: المعايير المحاسبية الدولية الجديدة المنظمة لعملية التجميع

1. القوائم المالية الفردية IAS27 :

1.1هدف المعيار:

يهدف المعيارIAS 27 (القوائم المالية الفردية) إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح عن المساهمات في الشركات التابعة، الشركات المساهمة والمشاريع المشتركة عند إعداد شركة ما لقوائم مالية فردية.

2.1 نطاق التطبيق:

ينبغي تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن المساهمات عندما تختار شركة ما أو يتوجب عليها بمقتضى أنظمة محلية لإعداد وعرض قوائم مالية فردية[19].

3.1 إعداد القوائم المالية الفردية:

يتم تحضير القوائم المالية الفردية وفقا لكل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باستثناء المساهمات في الشركات التابعة، الشركات المساهمة والمشاريع المشتركة والتي يتم معالجتها[20]: إما بالتكلفة؛وإما وفقا للمعيارIFRS 9(الأدوات المالية).

2.القوائم المالية المجمعة IFRS 10

1.2 الهدف من المعيار:

يهدف المعيار الدولي10 IFRS إلى وضع مبادئ لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة عندما يراقب كيان ما شركة أو عدة شركات أخرى، ولتحقيق هذه الأهداف يتطلب هذا المعيار ما يلي:

- ✓ يتطلب من الشركة الأم التي تسيطر على شركة أو أكثر بإعداد وعرض البيانات المالية المجمعة؛
- ✓ يعرف مبدأ السيطرة ويعتبرها أساس التجميع؛
- ✓ توضح متطلبات المحاسبة لإعداد القوائم المالية المجمعة[21].

2.2 تاريخ التطبيق:

إن تطبيق المعيار الدولي رقم 10 إجباري التطبيق للفترات المحاسبية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2013، لذلك على الشركات التي نهاية سنتها المالية في 31 ديسمبر تطبيق هذا المعيار لأول مرة هذه السنة (2013)، إن لم يسبق تطبيقه، في حالة التطبيق المبكر، على المنشأة تطبيق جميع المعايير الخمسة الجديدة.

3. الاتفاقيات المشتركة IFRS 11

1.3 **هدف المعيار:**

يهدف المعيار IFRS 11إلى إقامة مبادئ التقرير المالي للكيانات التي لديها حصص في الاتفاقيات الخاضعة للرقابة المشتركة.

2.3 **نطاق التطبيق:**

يطبق هذا المعيار من قبل جميع الشركات التي تكون طرفا في الاتفاقية المشتركة.

3.3 **تعريف الاتفاقية المشتركة:**

الاتفاقية المشتركة هي اتفاقية بين طرفين أو أكثر على ممارسة الرقابة المشتركة، وتتميز الاتفاقية المشتركة بما يلي: ترتبط الأطراف المساهمة باتفاق تعاقدي وتلتزم به؛ يمنح بموجب الاتفاق التعاقدي حق ممارسة الرقابة من طرف مساهمين أو أكثر.

4.3 **أنواع الاتفاقيات المشتركة:**

ينبغي على الشركة تحديد نوع الاتفاقية المشتركة والتي بدورها تنقسم إلى:

العملية المشتركة؛ المشروع المشترك؛ الرقابة المشتركة.

5.3 **تاريخ التطبيق:**

الفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2013، ويمكن اعتبار تطبيق المعيار الجديد IFRS 11 بمثابة تغيير في الطرق المحاسبية للتجميع، إي المرور من طريقة التكامل النسبي إلى طريقة تعديل السندات بالتكافؤ.

4. المساهمة في الشركات المساهمة والمشاريع المشتركة IAS 28

4.1 **هدف المعيار:**

يهدف المعيار الدولي IAS 28الناتج عن المعيارين القديمين IAS28وIAS31إلى تحديد محاسبة الحصص في شركات المساهمة والمشاريع المشتركة، مع إعطاء تفصيل أكثر وضوحا لطريقة تعديل السندات بالتكافؤ.

4.2 **نطاق التطبيق:**

ينبغي تطبق هذا المعيار من قبل كل المساهمين الذين تحكمهم رقابة مشتركة أو تأثير معتبر على شركة ما.

3.4 **التأثير المعتبر:**

هو القدرة على المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسة المالية والتشغيلية للشركة المساهم فيها، دون التمتع بحق ممارسة الرقابة أو الرقابة المشتركة على هذا الشركة.

ويفترض وجود التأثير المعتبر بامتلاك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الجهة المساهم فيها، ويتم إثبات وجود التأثير المعتبر من طرف الشركة إذا توفر ما يلي:

- التمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة مماثلة للشركة المساهمة؛
- المشاركة في عملية صنع السياسة المالية والتشغيلية، بما في ذلك المشاركة في اتخاذ القرارات حول أرباح الأسهم والتوزيعات
- تقديم معلومات فنية أساسية.

المطلب الثالث: الخطوات التقنية لتجميع القوائم المالية

لإعداد القوائم المالية المجمعة يتطلب إجراء مجموعة من التسويات أو الترتيبات على القوائم المالية الفردية التي تعد على مستوى الشركات التابعة، ويمكن تقسيم هذه الترتيبات إلى أربعة مراحل: مجانسة الحسابات؛ إدماج الحسابات؛ إقصاء العمليات المتبادلة؛ توزيع الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة.

المبحث الثالث: تطبيق إجراءات التجميع على الشركة الوطنية للنقل البري SNTR

يعد النظام المحاسبي المالي المنبثق من المعايير المحاسبية الدولية المرجع المحاسبي الموحد لجميع المؤسسات الجزائرية ابتداء من سنة 2010، حيث تم إصداره بموجب القانون 07 -11 المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428الموافق ل 25نوفمبر 2007، وتم إدراج المرسوم التنفيذي رقم 08 -156الصادر في 26 ماي 2008 والمتعلق بكيفية تطبيق قوانين النظام المحاسبي المالي، والتعليمة رقم 02 الصادرة في 29أكتوبر 2009والتي تحمل بموجبها أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في سنة2010.

المطلب الأول: تحديد محيط التجميع طريقة التجميع الواجبة التطبيق

أولا. تحديد نسبة الرقابة ونسبة الفائدة

لكل من نسبة الرقابة ونسبة الفائدة دور مهم في عملية التجميع، إذ بواسطة نسبة الرقابة يتم معرفة إذا ما كانت الشركة تدخل في محيط التجميع أو يتم استبعادها من محيط التجميع، وكذا طريقة التجميع المناسبة.

أما نسبة الفائدة فتسمح لنا بتحديد حصة الشركة الأم في الشركات الداخلة في محيط التجميع وكذا نسبة إقصاء العمليات المتبادلة، وتسمح أيضا بتقسيم الأموال الخاصة ونتيجة الشركة التابعة بين حقوق الأقلية وحقوق الأغلبية، ويمكن توضيح مساهمات الشركة القابضة SNTRفي شركاتها التابعة إلى غاية 2012/12/31من خلال الجدول رقم (2.2).

الجدول رقم (2): مساهمات الشركة الأم SNTR

الوحدة: **1**دج

الشركات التابعة أو المساهمة	نسبة المساهمة	الحصة في رأس مال الشركة التابعة أو المساهمة

AGEFAL – SPA	%100	200 000 000
LOGITRANS – SPA	%100	500 000 000
MAINTENANCE PLUS– SPA	%100	200 000 000
SASPS – SARL	%90	900 000
ACS – SPA	%49	69 580 000
SATMALI	%49	2 251 200

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الملحق رقم (1).

الجدول رقم (3): نسبة الرقابة ونسبة الفائدة لمجمع SNTR

الشركات التابعة/المساهمة	نسبة رقابة مجمعSNTR			نسبة فائدة مجمعSNTR		
	مباشرة	غيرمباشرة	المجموع	مباشرة	غيرمباشرة	المجموع
AGEFAL	%100	0%	%10	%100	0%	%100
LOGITRANS	%100	0%	%10	%100	0%	%100
MAINTENANCEPLUS	%100	0%	%10	%100	0%	%100
SASPS	%90	%10	%10	%90	100%*%10	%100
ACS	%49	%0	%49	%49	%0	%49

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير المالي والقوائم المالية المجمعة لسنة 2012و الملحق رقم (1).

ثانيا. تحديد محيط التجميع وطرق التجميع

1. محيط التجميع:

يمكن إدراج في محيط التجميع كل الشركات التي يمارس عليها رقابة مطلقة، رقابة مشتركة، تأثير معتبر، وبناء على هذا الأساس يمكن تصنيف الشركات التي تدرج ضمن محيط التجميع لمجمع SNTR إلى نوعين من الشركات وهما:

- ✓ الشركات التابعة والتي يمارس عليها رقابة مطلقة قانونية من طرف مجمع SNTR وهي:
  - ♦ شركة وكالة تسيير الشحن بنسبة فائدة ورقابة تقدر ب 100%؛
  - ♦ شركة النقل البري للبضائع والإمداد بنسبة فائدة ورقابة تقدر ب 100%؛
  - ♦ شركة الصيانة والمساعدة التقنية بنسبة فائدة ورقابة تقدر ب 100%؛
  - ♦ الشركة الجزائرية للحراسة وتقديم الخدمات بنسبة فائدة ورقابة تقدر ب 100%.
- ✓ الشركة المساهمة والتي يمارس عليها تأثير معتبر من طرف الشركة الأم SNTR وتتمثل في الشركة الجزائرية لخدمة الحاويات بنسبة فائدة ورقابة تقدر ب 49%.

2. الإستبعادات من محيط التجميع:

تم إقصاء شركةSATMALI من محيط التجميع بسبب فقدان الرقابة عليها وقد تم إحلالها في الوقت الحالي، وهي شركة مساهمة يمتلك فيها مجمع SNTR مساهمة تقدر ب 49% والفرق يعود إلى دولة مالي.

كما تم استبعاد من محيط التجميع الشركات التابعة لمجمع SNTR والتي إنشاؤها مؤخر لعدم وجود إي معلومة عليهم وتتمثل هذه الشركات في:

- ✓ SNTR-AGSبنسبة فائدة ورقابة تقدر ب 100%؛
- ✓ SNTR-FORMATIONبنسبة فائدة ورقابة تقدر ب 100%؛
- ✓ SNTR-SOLITRANS بنسبة فائدة ورقابة تقدر ب 90%.

3. طرق التجميع

يتم تحديد طريقة التجميع حسب نوع الرقابة المطبقة، وبما انه يوجد نوعين للرقابة وهما: الرقابة الحصرية والتأثير المعتبر فانه يستلزم وجود طريقتين للتجميع وهما بالترتيب التجميع الكلي ووضع السندات بالتكافؤ.
فكل من (AGEFAL, SASPS, MAINTENANCE PLUS, LOGITRANS) يتم إخضاعهم لطريقة التجميع بالتكامل الكلي، أما فيما يتعلق بالشركة المساهمة ASC يتم تجميعها وفق طريقة تعديل السندات بالتكافؤ.

المطلب الثاني: الإجراءات التقنية والمحاسبية لعملية التجميع

بعد تحديد محيط التجميع، هناك العديد من التعديلات ينبغي أجرئها على القوائم المالية الفردية بهدف الحصول على قوائم مالية مجمعة، هذه التعديلات إما أن تكون على مستوى الشركات التابعة أو على مستوى الشركة الأم، فبالنسبة لمجمع SNTR فانه يتبع منهجية عير ممركزة في عملية التجميع، إذ يتم تقسيم عبء التجميع بين الشركات التابعة للمجمع والشركة الأم، وتتمثل هذه التعديلات فيما يلي:

أولا: مجانسة الحسابات

1. معالجة الإهتلاكات

يضم مجمع SNTR على عدد هائل من التثبيتات المادية والمعنوية التي تظهر في الميزانية، بحيث يتبع المجمع طريقة الإهتلاك الخطي في حساب أقساط الإهتلاك، والمجمع حدد مدة منفعة التثبيتات لجميع فروعه كما هي موضحة في الجدول رقم(3).

الجدول رقم (3): مدة استعمال التثبيتات الموحدة لكل فروع المجمع (SNTR)

رقم الحساب	اسم الحساب	مدة الاستعمال
215	المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية	10 سنوات
218240	سيارة نقل سياحية	07 سنوات
218250	دراجة نارية	07 سنوات
218300	تجهيزات مكتب	07 سنوات
218320	أجهزة إعلام ألي	06 سنوات
218330	شبكة إعلام ألي	06 سنوات
218340	معدات مواصلات	06 سنوات
218400	أثاث مكتب	07 سنوات
218600	تغليف مسترجع	07 سنوات
218610	استثمارات عمل اجتماعي	07 سنوات
218620	معدات اجتماعية أخرى	07 سنوات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير المالي والقوائم المالية المجمعة لسنة 2012.

2. معالجة المؤونات :

في إطار تكوين مؤونات الدائنين يتم حسابها وفقا للإجراءات المعتمدة على مستوى المجمع إي (3/1 لكل سنة أقدمية).

أما في يتعلق بحساب مبلغ مؤونات الالتزامات على المعاشات التقاعدية والمعاشات التكميلية وغيرها من استحقاقات الموظفين الغير معترف بها في نهاية السنة، يتم بنائها على جدول زمني للتقاعد في سن 60 عاما للموظفين و 55 للموظفات ابتداء من تواريخ الميلاد، وموازاة مع ذلك تقييم الأقدمية المتراكمة بواسطة الفرق بين تاريخ التقاعد وتاريخ التوظيف.

3. معالجة المخزونات:

يتم تقييم المخزونات بالتكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) وهذا بالنسبة للمخزونات التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج، أما فيما يتعلق بالمخزونات المستهلكة (قطع الغيار المستعجلة، مواد التشحيم، الوقود، واللوازم المكتبية) يتم إخراجها بتكلفة الشراء.

نلاحظ أن كل العمليات المتعلقة بمجانسة الحسابات يتم إعدادها على مستوى الفروع بسبب فرض المجمع على الشركات التابعة طرق محاسبة متجانسة، وبالتالي كل القوائم الفردية تكون معدة وفق مرجعية محاسبية موحدة، وطرق تقييم وإعادة تقييم موحدة الأمر الذي يمنع وجود إي فوارق.

ثانيا. إدماج الحسابات وإقصاء العمليات المتبادلة

1. **مقاربة الحسابات:**

تقوم مصلحة التجميع بعملية مقاربة الحسابات أفقيا وعموديا لأجل اكتشاف الأخطاء الممكنة قبل إجراء عملية التجميع النهائية، حيث تقوم الشركة الدائنة بإعداد جدول يبين جميع المعاملات مع الشركة المدينة أو العكس، حيث يتضمن هذا الجدول ما يلي: حسابات الحقوق والديون الداخلية؛ حسابات الأعباء والإيرادات الداخلية.

بعد إعداد هذه الجداول يتم إرسالها إلى الشركات المدينة لأجل التأكد من مطابقة الأرصدة لتفادي الوقوع في الأخطاء، وفي حالة وقوع أخطاء لابد من تصحيحها قبل القيام بعملية التجميع النهائية، ثم القيام بتحرير محضر موقع من قبل الطرفين (الدائن والمدين) على ذلك.

2. **إدماج الحسابات:**

بعد إرسال القوائم المالية الفردية من قِبَل الشركات التابعة للمجمع وبعد التأكد من صحة الحسابات وخلوها من الأخطاء، تقوم مصلحة التجميع على مستوى الشركة الأم بعملية إدماج ميزانية وحسابات النتائج للشركات التابعة والممارس عليها الرقابة المطلقة بنسبة 100% وهذا بإضافة كل العناصر المتشابهة من الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات سطراً بسطر إلى العناصر المتشابهة للأصول والخصوم والإيرادات والأعباء للشركة الأم،

3. **إقصاء العمليات المتبادلة :**

تقوم مصلحة الإدماج المحاسبي بعملية إقصاء حسابات العمليات الداخلية للمجمع تطبيقا لمبدأ الصورة الصادقة، بهدف تقديم القوائم المالية المجمعة للعمليات التي تمت مع الأعوان الاقتصاديين الخارجين عن المجمع فقط، ولتسهيل هذه العملية يتبع مجمع SNTR تقنية جد متطورة تسمح بإقصاء العمليات المتبادلة بطريقة آلية،

وتتمثل هذه الطريقة في عملية ترقيم حسابات الشركة الأم والشركات التابعة بسبعة أرقام، أما الحسابات الخاصة بالمبادلات التي تتم خارج المجمع مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين ترقم بستة أرقام، وقد حدد مجمع SNTR الرقم السابع في الحساب لمختلف الشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع كما يلي :

- الرقم (1) بالنسبة للشركة الأم؛ الرقم (2) بالنسبة للشركة التابعة AGEFAL؛ الرقم (3) بالنسبة للشركة التابعة LOGITRANS؛ الرقم (4) بالنسبة للشركة التابعة MAINTENANCE PLUS؛ الرقم (5) بالنسبة للشركة التابعة SASPS؛ الرقم (6) بالنسبة للشركة التابعة SNTR-SOLITRANS؛ الرقم (7) بالنسبة للشركة التابعة SNTR-AGS؛ الرقم (8) بالنسبة للشركة التابعة SNTR-FORMATION.

1.3 **إقصاء العمليات المتبادلة التي ليس لها اثر على النتيجة:**

تشمل هذه العمليات كل المبادلات التي تتعلق بحسابات الحقوق والديون وكذا الإيرادات والأعباء، ويتم إلغاءها عن طريق إلغاء أو قلب الحساب بالمبلغ نفسه، حيث يعتمد مجمع SNTRعلى برنامج محاسبي (SAI) للقيام بعملية إقصاء الحسابات المتبادلة آليا بعد التأكد من مطابقة الأرصدة وعدم وجود أي فوارق.

2.3 **إقصاء العمليات المتبادلة التي لها اثر على النتيجة:**

هي مجموع العمليات التي تتعلق بالأرباح الداخلية للمجمع، والنواتج الناجمة عن التنازل عن الاستثمارات داخل المجمع وكذلك المؤونات المكونة داخل المجمع على المساهمات في الشركات التابعة.

أ. إلغاء الهامش على المبيعات بين الشركات التابعة:

ينتج عن المبادلات التي تتم بين الشركات التابعة في إطار نشاطها جملة من الهوامش مصدرها الفرق بين الإستهلاكات والمبيعات من المخزونات، حيث يتم حساب هذه الهوامش شهريا بمبلغ الفرق بين الإستهلاكات والمبيعات الداخلية لكل فرع من المجمع .

ب. إلغاء الهامش المسجل على إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة:

في إطار علاقة التعاون بين الشركات التابعة المكونة لمجمع SNTR، تقوم الشركة التابعة MAINTENANCEPLUS بإعادة تصليح شاحنات الشركة التابعة LOGITRANS، ينتج عن هذا العمل تحقيق هامش ربح يقدرب7,5% لفائدة MAINTENANCEPLUS.

ج. إلغاء الأرباح الموزعة:

يتم إلغاء الأرباح المحصلة من طرف الشركة الأم كتعويض لها عن مساهماتها في شركاتها التابعة، حيث تم تسجيل الشركتين التابعتين AGEFALوACS دفعها الأرباح للشركة الأم حيت تقدر الأرباح الموزعة ب 000 235 000,00دج، 000,00 160 90دج على الترتيب وهي أرباح متعلقة بنشاط سنة 2011 كون أن الجمعية العامة التي يتم خلالها تقرير توزيع الأرباح تعقد في جوان 2012.

بحيث هذه الأرباح هي عبارة عن أرباح غير حقيقة بالنسبة للأطراف الخارجية كونها تعمل على تضخيم النتائج فقط، والهدف من التجميع هو إعطاء الصورة الحقيقية للجمع وكأنه شركة واحدة، لذلك يجب بإلغاء هذه الأرباح من الحسابات المجمعة.

د. إلغاء المؤونات المكونة على الشركات التابعة:

تم تسجيل خلال نشاط سنة 2012 مؤونة مكونة على الشركة التابعة +MAINTENANCE، بسبب احتمال فقدان المساهمة فيها، وقد قدر مبلغ المؤونة ب 200 مليون دج، يتم إلغاؤها بالقيد الآتي:

ح/ خسائر القيمة عن المساهمات	20 000,00000 0	
ح/ المخصصات الإهتلاكات والمؤونات		20 000,00000 0
إلغاء المؤونة المشكلة على احتمال خسارة سندات المساهمة في الشركة التابعة +M		

1.4 **إقصاء سندات المساهمة:**

تقوم مصلحة التجميع على مستوى الشركة الأم بإقصاء سندات المساهمة التي تحوز عليها في الشركات التابعة (الخاضعة للرقابة المطلقة)، ويتم ذلك بتعويض قيمة هذه السندات بالحصة الموافقة لها في الأموال الخاصة لهذه الشركات، ويمكن إيضاح محفظة

2.4 **توزيع الأموال الخاصة:**

يتم توزيع الأموال الخاصة بين حقوق الأقلية وحقوق المجمع، إلا انه في حالة مجمعSNTR يختلف الوضع كون أن كل الشركات التابعة يمتلك فيها المجمع نسبة فائدة تقدر ب 100%وبالتالي لا مجال لتوزيع الأموال الخاصة.

3.4 **تعديل سندات الشركة المساهمة بالتكافؤ:**

تخضع سندات الشركة المساهمة ACSإلى طريقة تعديل السندات بالتكافؤ، حيت تكون سندات المساهمة للشركات المساهمة محل إعادة تقييم وذلك بتصحيح الحصة من رأس المال بما في ذلك النتيجة

المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية لمجمع SNTR

بعد التعرف على مسار عملية التجميع على مستوى مجمع SNTR، توصلنا إلى انه يستعمل النظام المحاسبي المالي كمرجع له لإعداد القوائم المالية المجمعة، بناء على ذلك سنحاول إجراء جملة من المقارنات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وما هو مطبق على مستوى المجمع المدروس، ومن اجل معالجة هذه العناصر تم تقسيم المبحث إلى ثلاثة مطالب، بحيث يضم المطلب الأول مقارنة بين المعايير المحاسبية الجديدة والنظام المحاسبي المالي، وفي المطلب الثاني مقارنة بين النظام المحاسبي المالي وما هو مطبق على مستوى مجمع SNTR، أما في المطلب الثالث فيتم التعرف على سلبيات وإيجابيات الدراسة التطبيقية.

أولا: مقارنة بين المعايير المحاسبية الجديدة والنظام المالي المحاسبي

يعتبر النظام المحاسبي المالي المطبق منذ سنة 2010 والمستشف من المعايير المحاسبية الدولية، المرجعية المحاسبية المعتمدة من طرف كل الشركات الجزائرية، وبعد إصدار المعايير الجديدة المنظمة للتجميع، سنحاول المقارنة بين المرجعيتين من خلال:

1. **مختلف طرق التجميع:**

طريقة التكامل الكلي	حسب المادة 132 -6 من نفس المرجع أعلاه، فانه يتم تجميع كل الشركات التي تخضع إلى الرقابة المطلقة بطريقة التكامل الكلي.	نص عليها المعيار الجديد IFRS10 القوائم المالية المجمعة، ويتم تطبيقها عند ممارسة شركة ما رقابة مطلقة على شركة أخرى، حينها يتم تطبيق طريقة التكامل الكلي	توافق بين المرجعين
طريقة التكامل النسبي	لم ينص عليها النظام المحاسبي المالي في مواده، إنما تطرق في المادة 131 -4 من نفس المرجع على انه يتم تسجيل الإيرادات والأعباء الأصول والخصوم وتدفقات الخزينة عند كل طرف حسب القسط الذي يعود إليه في المشروع.	نصت عليها المعايير القديمة IAS31 إلا انه تم إلغاءها بمجرد إصدار المعايير الجديدة IFRS11 المساهمة في الاتفاقية المشتركة وأصبحت تطبق طريقة تعديل السندات بالتكافؤ.	اختلاف بين المرجعيتين باعتبار أنSCF لم يعترف بطريقة التكامل النسبي أساسا.
طريقة تعديل السندات بالتكافؤ	نص عليها SCFفي المادة 132 -12 من نفس المرجع بحيث يتم تطبيقها في إدماج المشاريع المشتركة، في هذه الحالة يفترض بوجود تأثير معتبر على الكيان المشارك فيه.	نص عليها المعيار الدولي IAS28 المساهمات في الشركات المساهمة والمشاريع المشتركة.	توافق بين المرجعين

2. الإستبعادات من محيط التجميع

SCF	IAS/IFRS	التعليق
حسب المادة 132 -6 من الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، فانه يتم استبعاد من محيط التجميع في حالة ما: • وجود قيود صارمة ومستمرة تفرض إعادة النظر في الرقابة الممارسة أو التأثير البارز الممارس على الكيان؛ • حيازة أسهم بغرض التنازل عليها في الأجل القريب.	يتم إقصاء من محيط التجميع في حالة: • وجود قيود صارمة تمنع من تحويل الأموال، ولا يتم استبعاد هذه الشركات إلا في حالة إثبات فقدان الرقابة عليها؛ • حيازة أسهم بغرض البيع؛ • الأهمية النسبية للكيان.	توافق بين المرجعين فيما يتعلق ب القيدين الأولين، بينما لم يتطرق SCF إلى الأهمية النسبية للكيان

ثانيا: المقارنة بين مواد النظام المالي المحاسبي وما هو مطبق على SNTR

1. محيط التجميع والإقصاءات

	حسب SCF	ما يطبق على مستوى SNTR	التعليق
تحديد محيط التجميع	يتم تحديد محيط التجميع على أساس نسبة الرقابة المطبقة	تم إدراج في محيط التجميع كل الشركات التي يمارس عليها المجمع رقابة مطلقة أو تأثير معتبر	توافق تام
الإقصاء من محيط التجميع	يتم الإقصاء من محيط التجميع، كل الشركات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض عليها إعادة النظر في الرقابة أو التأثير المطبق عليها، ويتم إقصاء المساهمات التي سيتم التنازل عليها في الأجل القريب.	تم إقصاء الشركة الزميلةSATMALI من محيط التجميع بسبب فقدان الرقابة عليها وبسب انحلالها.	توافق تام

2. طرق التجميع

طريقة التكامل الكلي	يتم تطبيق طريقة التكامل الكلي على الشركات التابعة والتي يمارس عليها رقابة مطلقة.	تم تجميع كل الشركات التابعة التي تملك فيها SNTR أكثر من 50% من حقوق التصويت وفق طريقة التكامل الكلي، وهي: SASPS, AGEFAL, MAINTENANCE, LOGITRANT.	توافق تام
طريقة تعديل	حسب المادة 132 -12 من الجريدة	يمارس المجمع SNTR تأثير معتبر على الشركة المساهمة	توافق تام

السندات بالتكافؤ	الرسمية رقم 19: في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة، تدرج الحسابات في المشاريع المشارك فيها وفق طريقة تعديل السندات بالتكافؤ	ACS باعتباره مساهما فيها بنسبة 49%، لذلك تم اعتماد طريقة تعديل السندات بالتكافؤ.	

3. **نوع الرقابة المطبقة على شركات المجمع**

الرقابة المطلقة	تتجسد الرقابة المطلقة إذا توفر ما يلي:الامتلاك المباشر أو غير المباشر لأغلبية حقوق التصويت، السلطة أكثر من 50% من حقوق التصويت المحصل عليها في إطار عقد اتفاق مع مساهمين آخرين....	يمتلك مجمع SNTR نسبة مساهمة تقدر ب100% في الشركات التابعة الآتية: AGEFAL، LOGITRANT، MAINTENANCEPLUS و SASPS، مما يستوحي بوجود رقابة مطلقة عليها.	توافق تام
التأثير المعتبر	حسب المادة 132 -11 من الجريدة الرسمية رقم19 يفترض وجوده في الحالات الآتية: الحيازة المباشرة أو غير المباشرة ل 20% من حقوق التصويت والمساهمة في إعداد السياسات الاستراتيجية...	يمارس مجمع SNTR تأثير ملحوظ على الشركة المساهمة ACS باعتباره مساهماً فيها بنسبة تقدر ب 49%.	توافق تام

خلاصة:

انطلاقا من دراستنا لتجميع الحسابات على مستوى المجمعات الاقتصادية، مع دراسة تطبيقية على مستوى الشركة الوطنية للنقل البري SNTR، اتضح لنا أن تكوين المجمعات الاقتصادية وسيلة تستعملها الشركات التي تجد نفسها في وضعية صعبة اتجاه ظاهرة اتساع الأسواق العالمية، وتمركز الشركات الكبرى في القطاعات الاستراتيجية وسيطرتها على الأسواق العالمية، إلا أن نجاح هذه المجمعات مرتبط بمدى كفاءة الشركة التي توجد على رأس المجمع في رسم وتخطيط السياسة الاستراتيجية والمالية والاقتصادية، لرفع الأداء والكفاءة والجودة في تقديم الخدمات، والحفاظ على حصص السوق التقليدية والسعي إلى كسب حصص إضافية، وما مدى استجابة الشركات التابعة إلى مخططات الشركة الأم.

الاقتراحات والتوصيات:

- ✓ على الجنة المهتمة بإعداد وتعديل بنود النظام المحاسبي المالي إجراء تغييرات بما يواكب ويساير التغييرات التي تطرأ على المعايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ على مجمع الشركة الوطنية للنقل البري برمجة دورات تدريبية وتكوينية لفائدة إطارات دائرة التجميع المحاسبي والجبائي بهدف تطوير إمكانيتهم وقدراتهم في إجراءات التجميع دون الاعتماد كليا على البرنامج الإلكتروني؛
- ✓ إجراء تعديلات على البرنامج المحاسبي الإلكتروني بهدف إيضاح خطوات التجميع المحاسبي خطوة بخطوة، لاكتشاف الأخطاء بسهولة في حالة حدوثها؛
- ✓ السماح للشركات التابعة للمجمع من تأسيس شركات تابعة لها، وبهذا تصبح عبارة عن مجمعات جزئية وتساهم في تنويع نشاط المجمع وجلب استثمارات جديدة؛

✓ إنشاء أنظمة معلومات محاسبية بين الشركة الأم والشركات التابعة وفيما بين الشركات التابعة قصد الحصول على البيانات المحاسبية في الوقت المناسب.

المراجع والإحالات:

- **القانون التجاري الجزائري**، سنة 2007، ص: 235. [1]

[2] - **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، سنة 2013، ص: 66.

[3] -Mohamed Zine Khafrabi, **Comptabilité des Sociétés**, 3éméédition, édition Berti, Alger, 2001,P: 222.

[4]- نادية فضيل، **القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية، التاجر، المحل التجاري)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثامنة، 2006، ص:131.

[5]- شعيب شنوف، دراسات، **مجلة دورية محكمة، جامعة عمار ثليجي الاغواط -الجزائر** -، العدد 12، جوان 2009، ص: 148.

[6]- Jaque RECHARD et autres, **Analyse Financière et Gestion deGroupe**, Economica, Paris, 2000,P: 40.

[7] - خير الدين شرواطي ، **القوائم المالية الموحدة لمجمعات الشركات**، مذكرة ماستر، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2011، ص: 59.

[8] -Youcef SAIHI, **Les comptes consolidés des impôts différés selonles normes IAS/IFRS en Algérie**, mémoire de magister, ESC-Alger, 2010/2011, p :11.

[9] -Catherine Maillet Baudrier, **les techniques de consolidation**, Foucher, Paris, 2007, p :99.

10- Mohamed ZineKhafrabi, **comptabilité des société**, op.cit, P: 107.

- محمد السيد سريا، **محاسبة الشركات**، دار المعرفة الجامعية، 2000، ص: 591 [11]

[12] - محمد السيد سريا، نفس المرجع أعلاه، 591.

13 - Bruno Bachy et Michel Sion, **Analyse financière des comptes consolidés, normes IAS/IFRS**, 2eme édition , Paris, 2009، P: 17-19.

14-. Micheline Friédérich et autre, **comptabilité approfondie**, 5éme édition, Foucher, Paris, 2011, P: 473.

15-ChafikMessekdji, op.cit, p:17.

[16] -Micheline friédérich et autre , op.cit,p: 474.

Patrick Mykita, Chérif-Jacques Allali, **comptabilité des sociétés**, 8éme édition, Foucher, 2007, p: 131.-17

[18]- لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الصفحات الزرقاء، 2012 ، ص: 24.

[19]- Jean Montier; **Gilles Scognamiglio, technique de consolidation**, Economica, 2005, p: 43.

[20]-Afges, op.cit, p: 31.

21 - حسين يوسف القاضي، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية ومعايرها**، دار الثقافة الأردن، الطبعة الأولى، 2008 ص: 277