

# تقنية التجميع المحاسبي بين المرجعية المحاسبية الجزائرية والمرجعية المحاسبية الدولية دراسة تحليلية مقارنة

Consolidation Accounting Techniques between the Algerian accounting framework and the international accounting framework: a comparative analytical study

بولحية عفاف

مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية  
جامعة لوئيسي على، البلدية 02 – الجزائر

[benmoussakamel@live.fr](mailto:benmoussakamel@live.fr)

تاريخ النشر: 2024/05/02

بوجاجة إبراهيم\*

مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية  
جامعة لوئيسي على، البلدية 02 – الجزائر

[Korichi333@yahoo.fr](mailto:Korichi333@yahoo.fr)

تاريخ الإستلام: 2023/07/19

تاريخ القبول: 2023/08/31

## ملخص:

تسعى هذه الورقة البحثية إلى التعرف على المفاهيم المتعلقة بمسألة التجميع المحاسبي بالإضافة إلى إبراز الفروق بين القانون التجاري و (SCF)، وبين (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية، ومن أجل تحقيق هذا الغرض يقدم البحث دراسة تحليلية مقارنة بين المرجعية المحاسبية الجزائرية والمرجعية الدولية.

وفي النهاية اختتمت الورقة البحثية بمجموعة من النتائج أهمها، وجود بعض الاختلافات بين SCF والقانون التجاري، مثل الروابط بين الشركات، بحيث وجدنا أن القانون التجاري كان يقتصر على الروابط المالية، بينما أضاف SCF روابط تشغيلية، وكذلك استنتجنا أنه على الرغم من توافق (SCF) مع المرجعية الدولية في المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بالتجميع، على عكس القانون التجاري، إلا أن كلاهما ينقصهما إطار قانوني واضح ينظم سيرورة عملية تجميع الحسابات. الكلمات المفتاحية: تجميع الحسابات، النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية، طرق التجميع، الرقابة.

تصنيفات JEL: M40، M49.

## Abstract:

This research paper seeks to identify the concepts related to the issue of accounting Consolidation in addition to highlighting the differences between commercial law and (SCF), and between (SCF) and international accounting standards, and in order to achieve this purpose, the research provides a comparative analytical study between the Algerian accounting framework and the international framework.

In the end, the research paper concluded with a set of results, the most important of which is the existence of some differences between SCF and commercial law, such as links between companies, so that we found that commercial law was limited to financial links, while SCF added operational links, as well as we concluded that although SCF is compatible with the international framework in terms and concepts related to aggregation, unlike commercial law, both lack a clear legal framework that regulates the process of compiling accounts .

**Keywords:** consolidation, financial accounting system, International Accounting Standards, consolidation methods, control.

**Jel Classification Codes:**M40;M49.

\* المؤلف المراسل.

### 1. مقدمة:

من المعلوم أن الشركة القابضة تتكون من مجموعة من المشاريع التابعة لها أو ما يطلق عليها باسم الفروع، حيث يربط هذين الكيانين الاقتصاديين علاقات مالية وتشغيلية تسمى بالمساهمات، تنشأ عنها روابط دائمة كالتبعية مثلاً فالمجمع يتشكل بناء على مساهمة شركة في جزء أو كل رأس مال شركة أخرى أو عدة شركات، الأمر الذي يتطلب وجود إطار محاسبي خاص يقدم الحسابات السنوية لمجموعة من الشركات كأنها وحدة اقتصادية واحدة، وفق مرجعية محاسبية وشروط قانونية تنظيمية معينة، ولهذا اهتمت الهيئات المحاسبية الدولية بمسألة التجميع، واستجابة لما تم ذكره آنفاً عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على وضع والتعديل في بعض المعايير المتعلقة بتجميع القوائم المالية وذلك استجابة للظروف التي تفرضها بيئة الأعمال من جهة والتقليص من الفروق الناتجة عن الممارسات المحاسبية بغية توحيد العمل المحاسبي الدولي من جهة أخرى.

وفي هذا السياق سعت الجزائر من خلال تبني الـ (SCF) المستمدة نصوصه من المعايير المحاسبية الدولية إلى تحقيق التوافق المحاسبي، حيث أن هذا الأخير عالج مسألة التجميع، وباعتبار هذا الموضوع طراً عليه بعض التعديلات في السنوات الأخيرة من خلال معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي IAS/IFRS، كما هو معلوم أن الـ SCF تم إعداده بناء على المعايير المحاسبية الدولية الصادرة قبل سنة 2005، والذي يعرف جموداً منذ صدوره إلى يومنا هذا دون أي تغيير أو تحيين مما يؤدي إلى ظهور فروقات بينه وبين المرجعية المحاسبية الدولية.

### 1.1. الإشكالية

هل يوجد توافق بين المرجعية المحاسبية الجزائرية والمرجعية المحاسبية الدولية في مسألة التجميع المحاسبي؟

2.1. الاسئلة الفرعية: تندرج ضمن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما ذا يقصد بالتجميع المحاسبي؟

- هل توجد فوارق بين القانون التجاري و الـ SCF حول المفاهيم ذات الصلة بتجميع القوائم المالية؟

- ما مدى توافق الـ SCF ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي في مسألة التجميع المحاسبي؟

3.1. فرضيات الدراسة:

- التجميع المحاسبي من بين التقنيات المحاسبية التي تهتم بمختلف الممارسات التي تهدف إلى عرض القوائم المالية للمجمع كأنها شركة واحدة؛

- تطرق القانون التجاري إلى فكرة المجمع والقوائم المالية المجمعة بصفة عامة دون تفصيل، وقد يعتبر سبباً في غياب فروق بينهما؛

- على الرغم من أن الـ SCF مستوحى من المرجعية المحاسبية الدولية، إلا إنه بحاجة للتحيين والتحديث حتى نقول أنه يتوافق مع الـ IAS والـ IFRS.

4.1. أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من تقديم المعرفة في مجال التخصص بشكل عام، كما تساهم في معالجة إحدى أهم المسائل المحاسبية والمتمثلة في التجميع المحاسبي، كما تستمد هذه الدراسة أهميتها خاصة على الصعيد

المحلي من تسليط الضوء على مختلف النقائص والفروقات الموجودة في النظام المحاسبي المالي مقارنة بمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

5.1. أهداف الدراسة: تتمحور أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- معرفة المفاهيم المرتبطة بالقوائم المالية المجمعة؛
- إبراز الفروقات الموجودة بين القوانين التجاري و SCF التي تنظم مسألة التجميع المحاسبي؛
- إبراز أوجه الاختلاف والتشابه بين المرجعيتين الجزائرية والدولية فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي.

6.1. منهج وأدوات الدراسة: تستدعي طبيعة الموضوع المعالج والأهداف التي يسعى الباحثان لتحقيقهما، استخدام المنهج الوصفي الذي يعتمد على التحليل والعقل والموضوعية، أما بالنسبة لأدوات الدراسة فقد اعتمد الباحثان على مجموعة من المصادر والمراجع من كتب ومقالات وقوانين.

2. المقاربة النظرية لتقنية التجميع المحاسبي

1.2. مفهوم القوائم المالية المجمعة

هي القوائم المالية لمجموعة الشركات التي تظهر المؤسسة كأنها وحدة اقتصادية واحدة وتعرف أيضا بأنها عرض لأصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق الملكية، بالإضافة إلى منتوجات وأعباء الشركة الأم والفروع كأنها شركة واحدة. (معمر الطيب، 2018، صفحة 237)

من التعريف الموضح أعلاه نستنتج أن القوائم المالية المجمعة هي عبارة عن عرض موحد وشامل للميزانية التي توضح الأصول والخصوم وجدول حساب النتائج الذي يظهر الإيرادات والأعباء، وقائمة التدفقات النقدية التي تبين تحركات السيولة النقدية، بالإضافة إلى جدول التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة لمجموعة الشركات التابعة للشركة الأم، كأنها وحدة اقتصادية واحدة رغم الاستقلالية المالية والمعنوية التي يتمتع بها كل فرع، وبالتالي يمكن القول أن فكرة التجميع المحاسبي تراعي مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

وفي هذا السياق تجدر الإشارة بأن الهدف المراد من عملية تجميع القوائم المالية التوصل إلى ما يلي: (أحمد قايد، 2014، الصفحات 47-48)

- إعداد دراسات تحليلية من أجل التسيير، التخطيط واتخاذ قرارات التمويل والاستثمار (ديون طويلة، متوسطة وقصيرة الأجل).
- يساهم في تحسين صورة المجمع بصفة عامة شاملة.
- يسهل من عملية إدارة الشركات الفرعية وتقييمها وذلك بجعل المعلومات المرافقة صحيحة.
- يساهم التجميع في تسهيل مهمة فهم وقراءة البيانات الختامية التي تسمح هي الأخرى بالحصول على حسابات مجمعة تنبؤية على غرار جدول التمويل التنبؤي، حساب CAF، بحيث تفيد هذه البيانات الموضوعية تحت تصرف المجمع من:
  - إثراء السياسة التفاوضية والحوار مع الفروع بعقلانية واتخاذ القرارات.
  - العمل على زيادة محفظة سندات المساهمة.
  - تحسين صورة المجمع من خلال عرضه للمعلومات المالية في شكل موحد.

### 2.2. طرق تجميع القوائم المالية

إن الاختلاف في طرق التجميع يتوقف حسب طبيعة العلاقة التي تربط الشركة الأم مع الشركة التابعة لها، بمعنى أن ذلك يكون حسب طبيعة السيطرة أو الرقابة. (Benziza, 2015, p. 20) وللإشارة فإن الـ SCF تطرق إلى طريقتين للتجميع وهما طريقة الإدماج الكلي (الشامل) وطريقة المعادلة (التكافؤ) فقط، إلا أن المرجعية المحاسبية الدولية اقترحت طريقة أخرى للطريقتين السابقتين وهي الإدماج النسبي، وفي هذا السياق يمكن عرضهم فيما يلي:

• **طريقة الإدماج الكلي:** يتم استخدام هذه الطريقة في حالة السيطرة المطلقة التي تمارسها الشركة الأم على الشركة الفرع ويتمثل الإدماج الشامل (الكلي) في الاستحواذ والملكية بالكامل على ميزانية الفرع وكذلك جدول حساب النتائج وجميع الأعباء والمنتجات التي تحددها في صافي دخلها مع ضرورة الاعتراف بحقوق الأقلية في حالة عدم تملك الشركة لرأس مال الفرع كاملاً. (pigé, 2014, p. 239)

ووفقاً لهذه الطريقة يتم:

– إدماج كل أصول الشركة الفرعية والتزاماتها في ميزانية المجمع.

– يتم تحميل كل الأعباء والمنتجات للمجمع، مع ضرورة عرض حقوق الأقلية في حالة عدم امتلاك الشركة الأم لـ 100% من أسهم الشركة الفرعية.

• **طريقة الإدماج النسبي:** لم تنص المرجعية المحاسبية الجزائرية على هذه الطريقة، بحيث لا يتم تطبيق أي طريقة تجميع في حالة وجود رقابة مشتركة، حيث تقوم الشركة التي تمارس رقابة مشتركة من الإعتراف في قوائمها المالية إلا بحصتها من الربح أو الخسارة في الحساب 655 والحساب 755 على التوالي.

كما نصت المادة 131-3 من القرار الوزاري السالف الذكر، أنه عندما تنطوي المعاملات ذات سيطرة مشتركة لأصل واحد أو أكثر، فإنه يعترف كل مشارك بحصة من الأصول والخصوم بالإضافة إلى حصته من الدخل والمصروفات، في بياناتها المالية الفردية، ولا يلزم إجراء طريقة تجميع خاصة. (HABBAR, Octobre 2010, p. 20)

وعلى النقيض من ذلك تم اقتراح هذه الطريقة من قبل المعايير المحاسبية الدولية، بحيث تنص هذه الطريقة على إدماج حسابات الشركات الخاضعة للرقابة المشتركة من قبل الشركة الأم، وفق النسبة التي تسيطر عليها الشركة الأم، كما أنه لا توجد حقوق الأقلية وفق هذه الطريقة، لأن طبيعة الرقابة مشتركة. (Jacques, christine, didier, & jaudet, 2008, p. 351) وتقوم هذه الطريقة على: (pigé, 2014, p. 241)

– بالنسبة للأصول والخصوم المستحقة الدفع فإنها تضاف من طرف الفرع إلى أصول الشركة الأم وخصومها بما يتوافق مع النسبة المئوية لفوائد الشركة الأم.

– بالنسبة لسعر التكلفة المحاسبية لأسهم الشركة التابعة التي تملكها الشركة من حيازتها للأسهم والاحتياطات فإنه يتم طرحها من الخصوم.

– بالنسبة لحصة الشركة الأم من حقوق الملكية غير ربحية لشركة الفرعية فيتم إضافتها إلى احتياطات الشركة الأم.

– جميع بالنسبة لمختلف عناصر الأعباء والمنتجات الخاصة بالشركة الفرعية، فإنه يتم إضافة بما يتوافق مع نسبة الفائدة للشركة الأم في الأصناف المقابلة في جدول النتيجة للشركة الأم.

- تضاف حصة الشركة الأم من النتيجة الصافية للفرع إلى ميزانية وجدول حساب النتيجة للشركة الأم.
- الإدماج وفق طريقة المعادلة (الوضع بالتكافؤ): تقوم هذه الطريقة على استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم في الفرع بقيمتها الحقيقية وهي تساوي حصة الشركة الفرعية لرأس المال بما في ذلك الأرباح. (Bruslerie, 2010, p. 53) ويتم ذلك النحو التالي (pigé, 2014, pp. 241-242) يتم طرح سعر التكلفة المحاسبية لأسهم الشركة التابعة من حقوق الشركة الأم ويتم استبدالها بالسهم في حقوق الملكية بما فيها نتيجة الفرع التي تحول إلى الشركة الأم.
- كذلك طرح القيمة المحاسبية لأسهم الفرع من احتياطات الشركة الأم، ثم تضاف إليها حصة أسهم نتيجة الشركة الفرعية المستثناة التي تنتهي إلى الشركة الأم.
- تضاف حصة صافي نتيجة الشركة التابعة المنسوبة إلى الشركة الأم إلى صافي دخلها في الميزانية وجدول حساب النتائج. وبالتالي نستنتج أن طرق التجميع تعتمد على نوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات الفرعية، ويمكن توضيحها وفق الجدول التالي:

#### الجدول رقم (01): طرق التجميع

نوع الرقابة	رقابة حصرية	رقابة مشتركة	تأثير ملحوظ	لا يوجد تأثير
طرق التجميع	الإدماج الكلي	الإدماج النسبي	التكافؤ	لا يوجد تجميع

المصدر: (Jacques & Christine, 2008, p. 617)

### 3.2. الرقابة على الشركات القابضة والفروع

حسب ال SCF: يقصد بالرقابة سلطة توجيه السياسات المالية والتشغيلية لشركة بهدف الحصول على منافع من أنشطتها". (الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009)

إذن فهذا يعني أن الرقابة تتمثل في السلطة التي تتمتع بها الشركة وقدرتها على تسيير وتوجيه السياسات المالية والعملياتية والتي عادة ما تكون من خلال الحيابة على أكثر من نصف أسهم شركة أخرى، بحيث تسمى الشركة التي تمارس السيطرة بالشركة الأم أما التي تم السيطرة عليها فيقصد بها الشركة التابعة، وكلاهما يملكان شخصية قانونية مستقلة عن الأخرى. (حميمدات، 2014، صفحة 320)، وتتمثل أنواع الرقابة فيما يلي:

- الرقابة المطلقة الاستثنائية: يقصد بها سلطة توجيه وإدارة السياسات التي تكون إما مالية أو عملية للشركة وتنتج عن طريق عدة عوامل مثل تعيين أغلبية أعضاء الإدارة من أجل مراقبة الأعمال، كذلك إذا كانت نسبة المشاركة أكبر من 40٪ من الأصوات ولم يكن هناك مساهم يمتلك أسهما بشكل مباشر أو غير مباشر بالمشاركة الزائدة عنها، بالإضافة إلى الملكية المباشرة وغير المباشرة لأغلبية الأصوات داخل المؤسسة، الذي يسمح بفرض السيطرة وكذلك ممارسة النفوذ على الشركة التابعة بموجب عقد أو نظام تأسيسي، وهذا النوع من السيطرة يمكن أن يكون سيطرة قانونية، فعلية أو تعاقدية. (أحمد قايد، 2014، الصفحات 29-30) والمبينة في الجدول الموالي:

الشروط الواجب تحقيقها	نوع الرقابة
امتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت في شركة أخرى	رقابة قانونية
امتلاك 40% من حقوق التصويت بشكل مباشرة أو غير مباشر ولا يجب على أي مساهم أن يملك أكثر من هذه القيمة مع سلطة التعيين لأغلبية أعضاء مجلس الإدارة والنفوذ والإشراف خلال دورتين.	رقابة فعلية
يتم ممارسة تأثير قوي وذلك بالنظر إلى اتفاق أو عقد معين.	رقابة تعاقدية

المصدر: (أحمد قايد، 2014، صفحة 30)

- الرقابة المشتركة: هي تقاسم السيطرة على شركة ما، بحيث تكون هذه الأخيرة مستغلة بصورة مشتركة من طرف عدد محدود من المساهمين، وبالتالي فإن السياسات المالية والتشغيلية يجب أن تكون باتفاق الشركاء على رأي واحد ولا يجب على أي شريك أن يفرض رأيه على الآخر. (Jean, 2002, p. 22)
- التأثير الملحوظ: يمكن اعتبار شركة على أنها تابعة إذا تحقق تأثير بارز عليها من طرف الشركة الأم (بعبوش، 2018/2017، صفحة 72) وبناء على الـ SCF يتحقق التأثير البارز عند حيازة 20% أو أكثر من حقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، بالإضافة إلى التمثيل في الأجهزة الإدارية، والمساهمة في إنشاء السياسات الإستراتيجية للمجمع بالإضافة إلى التعاملات التجارية المهمة وتبادل المعارف. (الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009)
- الرقابة الذاتية: إذا فرضت على الشركة الأم رقابة من طرف وسيط أو عدة وسطاء أو شركات أخرى تتحقق حينئذ الرقابة الذاتية، بحيث أن الشركة القابضة تملك حق الرقابة على هذه الشركات بشكل مباشر أو غير مباشر. (أحمد قايد، 2014، صفحة 31)

#### 4.2. الإطار المرجعي الجزائري والدولي الذي ينظم التجميع المحاسبي

تعتبر المرجعية المحاسبية ترجمة للقواعد والمبادئ والفروض المحاسبية في شكل نصوص ومن بين النصوص التي تبنتها المرجعية المحاسبية الجزائرية، مسألة التجميع المحاسبي وذلك عن طريق القانون التجاري، الجبائي الذي تناول موضع التجميع الجبائي (يتخلف التجميع الجبائي عن التجميع المحاسبي) وكذا SCF المستمدة نصوصه من المرجعية المحاسبية الدولية وعلى رأسها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، إذ يعتبر التجميع مسألة محاسبية تواجه الشركة الأم والشركات الفروع أو التابعة أو المساهمة وذلك بغية التحضير لقوائم مالية تعبر عن المجمع كأنه شركة واحدة.

#### 1.4.2. الإطار القانوني للتجميع المحاسبي في الجزائر

- القانون التجاري: وذلك من خلال ظهور أول نص موضوعه تجميع الحسابات (الأمر رقم 27/96 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 59/75) والمتضمن القانون التجاري. (أحمد قايد، 2014، صفحة 34) فقد اهتم القانون التجاري بعدة مفاهيم مرتبطة بالتجميع من بينها الشركات القابضة والشركات التابعة المراقبة، كما أشار كذلك إلى مفهوم المساهمات، الرقابة، تجميع الحسابات وغيرها من خلال المواد 729، 731، 732، 796... الخ. (القانون التجاري، 2018)
- النظام المحاسبي المالي (القانون رقم 11-07): تناول الـ SCF التجميع المحاسبي من خلال الإشارة إلى الحسابات المجمعة والمدمجة، إجراءات وطرق الإعداد والنشر حيث نحاول تلخيص أهم ما جاء في بند التجميع كما يلي:

- إلزامية إعداد قوائم مالية مجمعة لكل شركة يقع موطنها أو نشاطها الرئيسي في الجزائر وتشرف على شركة أو عدة شركات أخرى. (المادة 31 من القانون رقم 11-07)
- إذ يهدف هذا التجميع إلى عرض الوضعية المالية كأنها شركة واحدة. (المادة 32 من القانون رقم 11-07)
- إلا أن القرار المؤرخ في 25 مارس 2009 الذي جاء من أجل تحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومضمون القوائم المالية وكيفية عرضها وكذلك مدونة الحسابات وتوضيح قواعد سيرها، قدم هو الآخر العديد من المفاهيم المرتبطة بالتجميع كالرقابة والحسابات المدمجة... الخ كما نص كذلك على طرق التجميع الواجب إتباعها لإعداد القوائم المالية المجمعة كالميزانية وحساب النتائج. (الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009)
- التشريع الجبائي (أشار إلى التجميع الجبائي): نظرا للخصوصيات الجبائية التي ينفرد بها المجمع، تناول هو الآخر من خلال CIDTA في المادة 138 مكرر مفهومه قاصدا به في هذا السياق: كل شركة مساهمة مستقلة قانونيا مكونة من شركتين أو أكثر، بحيث تسمى واحدة منها بالشركة الأم هذه الأخيرة التي تحكم الشركة الأخرى المسماة "الأعضاء" وتكون تحت تبعيتها بامتلاكها بشكل مباشر لـ 90% أو أكثر من الأسهم". (المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019)
- 2.4.2. التجميع وفق المرجعية المحاسبية الدولية
- أهم المعايير التي تناولت مسألة التجميع هي (IAS28, IAS27) بالإضافة إلى معايير الإبلاغ المالي (IFRS10, IFRS03) (IFRS12, IFRS11) حيث سيتم عرضها فيما يلي:
- معيار المحاسبة الدولي رقم (27): القوائم المالية المنفصلة: ينص على بعض المتطلبات المتعلقة بالمحاسبة وكيفية الإفصاح عن الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة بالإضافة إلى المنشآت الزميلة، ويتم ذلك عند قيامها بإعداد قوائم مالية منفصلة، وتجدر الإشارة بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد أصدر في شهر ماي 2011 المعيار رقم (27) تحت تسمية "القوائم المالية المنفصلة" المعدل عن النسخة السابقة، إذ كان يسمى بالقوائم المالية الموحدة والمنفصلة، ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول اعتبارا من 2013/01/01. فحسب (IAS27) تتمثل القوائم المالية المنفصلة في تلك القوائم التي تفرضها الشركة الأم أو الشركات المشتركة أو الزميلة والتي يتم فيها المحاسبة عن الاستثمارات بسعر التكلفة أو وفقا (IAS09) "الأدوات المالية". (حميمدات، 2014، صفحة 383)
- المعيار المحاسبي الدولي (IAS28): الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة: يغطي نطاق هذا المعيار ويهدف إلى توضيح طريقة المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة، في الدفاتر المحاسبية للشركة، كما يهدف أيضا إلى إبراز متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند الاعتراف بالاستثمارات محاسبيا في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، (حميمدات، 2014، صفحة 390) وتجدر الإشارة أن هذا المعيار قد تناول بعض المصطلحات نذكر منها على سبيل المثال: (علي ميرزا، جراهام، وماغنوس، دون سنة، صفحة 166)
- الشركة الزميلة: يملك فيها المستثمر تأثير هام، ومع ذلك ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.
- التأثير الهام: الاستفادة من صلاحية المشاركة في إتخاذ القرارات المرتبطة بالسياسات المالية والعملياتية للجهة التي تم الاستثمار فيها، وليس السيطرة على هذه السياسات السالفة الذكر.

- السيطرة المشتركة: تعبر عن اتفاق تعاقدى لاقتسام السيطرة على مشروع اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والعملياتية الإستراتيجية المتعلقة بالمشروع، ويكون ذلك بالموافقة بين جميع الأطراف التي تشترك في هذه السيطرة.

إلا أن هذا المعيار قد تناول كيفية تحديد التأثير الهام، وذلك عندما يقوم المستثمر بالحيازة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر على 20%-50% من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها، وإذا كانت نسبة المساهمة أقل من 20% فقد يفترض هنا أن لا يكون للمستثمر تأثير ملحوظ، إلا في حالة ما إذا كان من الممكن إظهار هذا التأثير. (حميمدات، 2014، صفحة 392)

• **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS03): دمج الأعمال:** صدر هذا المعيار في فيفري 2008 وأصبح ساري المفعول اعتباراً من بداية عام 2009 وقد ضم تعديلات هامة، لا سيما المتعلقة بتعزيز الملائمة والشفافية القابلية على مقارنة المعلومة المحاسبية التي تعرضها وتوفرها الشركة حول "دمج الأعمال": وهو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن عملية التجميع التي تتمثل في تلك المعاملة التي تمتلك فيها الشركة المشتري السيطرة على عمل أو أكثر، ويأخذ عدة أشكال وهي: الاندماج، الإتحاد و السيطرة، كما تناول المعيار الحقوق غير المسيطرة عنها، والمتمثلة في حقوق الأقلية التي نشأت نتيجة جزء من صافي الربح، وصافي الأصول الذي لم تملكه الشركة المشتري سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، كما قدم (IFRS03) بتحديد المعالجة المحاسبية لكافة اندماجات الأعمال وذلك بتطبيق طريقة الإستملاك. (حميمدات، 2014، الصفحات 320-322) إذ يهدف هذا المعيار إلى إعداد التقارير المالية من قبل الشركة التي تلي تعريف دمج الأعمال، ويهدف على وجه الخصوص بمعالجة كافة اندماج الأعمال بتطبيق طريقة الاستهلاك وكيفية الاعتراف بالموجودات والمطلوبات والالتزامات الطارئة المحددة في الشركة المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ وكذلك الاعتراف بالشهرة واحتياجها لتحديد الارتفاع أو الانخفاض. (Tiffin, 2015, p. 170)

• **المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS10): القوائم المالية الموحدة:** تم إصدار هذا المعيار في ماي 2011 وطبق ابتداء من 2013/01/01، حيث حل هذا الأخير محل IAS (27) السابق والمعنون بـ "القوائم المالية الموحدة والمفصلة"، فقد تم فصل متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة المنصوص عليها في IAS 27 لتدرج في هذا المعيار، بحيث يسعى هذا المعيار لوضع المبادئ المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة للشركة القابضة، ولتحقيق هذا الغرض يتطلب المعيار ما يلي: (حميمدات، 2014، صفحة 348)

- يتوجب على الشركة الأم من إعداد وعرض قوائم مالية مجمعة.
- ضرورة تحديد معدلات الرقابة، باعتبارها أساساً لإعداد القوائم المجمعة.
- شرح طريقة تطبيق مبدأ السيطرة.
- وضع القواعد المحاسبية الضرورية لإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.
- بالإضافة إلى المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة.

• المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11): الترتيبات المشتركة: تم إصدار هذا المعيار في أيار 2011، ليأتي محل IAS 31 "الحصص في المشاريع المشتركة"، يسعى إلى توضيح حقوق وواجبات كل طرف في حالة وجود عمليات أو مشاريع مشتركة بين أطراف مختلفة، إذ يطبق على عقود الترتيبات المشتركة وبين المعالجة المحاسبية لذلك والرقابة المشتركة للعمليات والمشاريع المشتركة. (شونوف، 2016، صفحة 296)

• المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS12): الإفصاح عن المصالح في كيانات أخرى: يهدف هذا المعيار إلى الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى ومدى تأثير ذلك على مخرجات النظام المحاسبي من خلال مختلف القوائم المالية وحالات عدم اليقين الناتجة عنها، حيث يتم تطبيق هذا المعيار على الشركات التابعة، المشتركة، الزميلة وشركات أخرى ذات الصلة باستثناء الشركات التي تخضع لاندماج الأعمال. (شونوف، 2016، صفحة 297)

3. المرجعية المحاسبية الجزائرية والمرجعية المحاسبية الدولية: دراسة تحليلية مقارنة في سياق تجميع الحسابات تتوقف أولاً عند مقارنة القانون التجاري بالنظام المحاسبي المالي لبعض النقاط المهمة المتعلقة بتقنية التجميع المحاسبي لمعرفة ما إذا كان هناك تضارب بين النصوص القانونية التي تنظم عملية التجميع في الجزائر، ومن ثم نتوجه إلى المقارنة بين SCF والمرجعية المحاسبية الدولية لمعرفة ما إذا كان هناك توافق بين SCF والمعايير الدولية.

### 1.3 المقارنة بين القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي

المقارنة	النظام المحاسبي المالي	القانون التجاري
<b>المساهمة</b>		
يوجد فرق جوهري لعدم ورود تعريف للمساهمة حسب SCF، كما نلاحظ أيضا أن القانون التجاري يرى بأنه إذا لم يتجاوز رأس المال المساهم به في شركة أخرى 50% نسميها مساهمة، لأنه في حالة العكس أي إذا تجاوزت هذه النسبة أكثر من النصف تكون الشركة الأم هنا تراقب وتسيطر على الفرع ولا تساهم فقط. (يتم التفصيل في الرقابة والسيطرة في النقطة الموالية)	لم يرد أي تعريف.	تعد مساهمة، إذا كانت الشركة تملك جزء من رأس المال يقل عن 50% أو يساويه. (المادة 729)
<b>مفهوم الرقابة (السيطرة)</b>		
يوجد فرق جوهري، تطرق القانون التجاري إلى فكرة الرقابة عن طريق امتلاك الأسهم فقط، بينما SCF عرف الرقابة بأنها سلطة لتوجيه السياسات المالية والتشغيلية، فدور الشركة الأم هنا لا يقتصر فقط على إدارة سندات المساهمة وإنما يمكنها من إدارة السياسات التشغيلية أي ممارسة النشاط الصناعي والتجاري، حيث أنه استعمل مصطلح السيطرة.	هي تسيير السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة بهدف الحصول على منافع من أنشطتها. (المادة 5.132)	هي امتلاك الشركة لجزء يتعدى 40% من حقوق التصويت، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ولا يجوز على أي مساهم آخر الحيازة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة جزء أكثر من جزئها، وتسمى في هذه الحالة بـ "بالشركة القابضة". (المادة 731)
<b>مفهوم المجمع</b>		
يوجد فرق جوهري لعدم ورود تعريف للمجمع حسب SCF.	لم يرد أي تعريف.	يحق لشركتين أو أكثر أن يؤسسوا كتابيا بين بعضهم البعض، ولفترة محدودة تجمعا من أجل تطبيق مختلف الوسائل المناسبة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها وتنميته وتحسين نتائجه. (المادة

# تقنية التجميع المحاسبي بين المرجعية المحاسبية الجزائرية والمرجعية المحاسبية الدولية

## دراسة تحليلية مقارنة

		(796)
<b>الحسابات المجمعة</b>		
لا يوجد فرق.	تسعى القوائم المالية المجمعة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الشركات كما لو تعلق الأمر بشركة واحدة. (المادة 1.132)	هي عرض للوضعية المالية للمجمع ونتائج جميع الشركات التابعة كأنها وحدة اقتصادية واحدة. (المادة 732 مكرر 4)، للإشارة فإن القانون التجاري قد استعمل مصطلح الحسابات المدعمة وهي ترجمة حرفية من اللغة الفرنسية إلى العربية.
<b>الأشخاص الملزمون بإعداد قوائم مالية مجمعة</b>		
يوجد فرق، حيث ألزم القانون التجاري الشركات المدرجة في البورصة فقط، بينما SCF ألزم كل شركة قابضة أن تقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة.	إلزامية إعداد قوائم مالية مجمعة بالنسبة لكل شركة تراقب شركة أو شركات أخرى يقع مقرها الرئيسي داخل الإقليم الوطني. (المادة 2.132)	يتوجب على الشركات القابضة التي تلجأ علينا للدخار أو/أو المسعرة في البورصة بإعداد قوائم مالية مجمعة. (المادة 732 مكرر 3)
<b>طرق التجميع</b>		
يوجد فرق جوهري بين القانون التجاري و SCF لعدم وجود طرق التجميع في القانون التجاري بالرغم من أنها نقطة مهمة حيث نلاحظ مثلا أن القانون التجاري الفرنسي قد حدد طرق التجميع.	يتم إدماج الحسابات حسب طريقتين: - طريقة الإدماج الشامل. (المادة 7.132) - طريقة المعادلة. (المادة 12.132)	لا يوجد.
<b>الروابط بين الشركات</b>		
هناك فرق جوهري، فحسب القانون التجاري فإن العلاقات التي تربط الشركة القابضة بالشركات التابعة والفروع هي روابط مالية فقط، فلم يمنح للشركة القابضة الحق في ممارسة النشاط التجاري والصناعي التي تنشأ عنه روابط تشغيلية، وبهذا قد يكون خالف مبدأ من مبادئ المحاسبة وهو أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، بينما SCF أضاف الروابط التشغيلية.	لم يرد تعريف واضح ولكن بالرجوع إلى المادة 5.132 نلاحظ بأن هناك روابط مالية وتشغيلية بين الشركة الأم وفروعها.	لم يرد تعريف واضح ولكن بالرجوع إلى المادة 731 نلاحظ بأنه اقتصر على الروابط المالية فقط من خلال امتلاك الأسهم.
<b>إدماج الكيانات المشاركة</b>		
يوجد فرق جوهري بين القانون التجاري و SCF لعدم وجود طريقة إدماج الكيانات المشاركة.	تدمج المساهمات في الكيانات المشاركة في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة حسب طريقة المعادلة. (المادة 12.132)	لا يوجد.
<b>فارق الشراء</b>		
يوجد فرق جوهري بين القانون التجاري و SCF لعدم وجود فارق الاقتناء في القانون التجاري.	هو ذلك الفارق عن فائض الإدماج الذي لم يمكن إضافته لعناصر الأصل القابلة للتحديد. (المادة 14.132)	لا يوجد.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: (القانون التجاري، 2018) و (الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009)

## 2.3. المقارنة بين الـ SCF ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي:

المقارنة	معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي	النظام المحاسبي المالي
<b>مفهوم الرقابة (السيطرة)</b>		
لا يوجد فرق.	قيام مؤسسة ما بامتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت في شركة أخرى، مما يكسبها القدرة على تسيير السياسات المالية والعملياتية في تلك الشركة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.(IFRS 3)	هي تسيير السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة بهدف الحصول على منافع من أنشطته. (المادة 5.132)
<b>مفهوم المجمع</b>		
يوجد فرق جوهري بين المعيار و SCF لعدم وجود مفهوم للمجمع حسب SCF، ولكن يمكن الرجوع إلى القانون التجاري.	هو الشركة القابضة وكافة المشاريع التابعة لها. (IAS 27)	لم يرد أي تعريف.
<b>الحسابات المجمع</b>		
لا يوجد فرق.	عبارة عن قوائم مالية لمجموعة من الشركات يتم من خلالها عرض الأصول والديون وحقوق الملكية والمنتجات والأعباء بالإضافة إلى التدفقات النقدية لهذه الشركات كأنها وحدة اقتصادية واحدة. (IFRS10)	تسعى القوائم المالية المجمع إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الشركات كما لو تعلق الأمر بشركة واحدة. (المادة 1.132)
<b>الأشخاص الملزمون بإعداد قوائم مالية مجمعة</b>		
لا يوجد فرق.	تلتزم بها الشركات الأم فقط (شركة أم هي شركة تمتلك غالبية أسهم شركة أو شركات تابعة). (IFRS 10)	يتوجب على كل شركة تراقب شركة أو شركات أخرى يقع مقرها الرئيسي داخل التراب الوطني. من إعداد قوائم مالية مجمعة. (المادة 2.132)
<b>طرق التجميع</b>		
يوجد فرق، لعدم تبني SCF لطريقة التجميع النسبي.	- تطبيق طريقة التكامل الشامل في حالة السيطرة المطلقة. (IFRS10) - عندما تكون أمام التأثير الملحوظ يتم تطبيق طريقة المعادلة. (IAS28) - في حالة السيطرة المشتركة تطبيق طريقة التجميع النسبي (IFRS11)	يتم إدماج الحسابات حسب طريقتين: - طريقة الإدماج الشامل. (المادة 7.132) - طريقة المعادلة. (المادة 12.132)
<b>الروابط بين الشركات</b>		
لا يوجد فرق.	هناك روابط مالية وتشغيلية بين الشركة الأم والفروع. (IFRS 3)	لم يرد تعريف واضح ولكن بالرجوع إلى المادة 5.132 نلاحظ بأن هناك روابط مالية وتشغيلية بين الشركة الأم وفروعها.
<b>إدماج الكيانات المشاركة</b>		
يوجد فرق، فالنظام المحاسبي المالي اعتمد على طريقة المعادلة من أجل إدماج الشركات المشاركة، بينما معايير المحاسبة الدولية اعتمدت على طريقة التكلفة.	يتم تطبيق طريقة حقوق الملكية، وتعرف بأنها طريقة محاسبية يتم من خلالها تسجيل الأصول الثابتة بالتكلفة عند الحيازة عليها، ثم تعدل بعد ذلك بالتغير في حصة المستثمر في صافي أصول المؤسسة المستثمر بها بعد التملك. (IAS 28)	تدمج المساهمات في الكيانات المشاركة في إطار إعداد القوائم المالية المجمع حسب طريقة المعادلة. (المادة 12.132)
<b>ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية</b>		
يتفق مع SCF في طريقة الترجمة الجارية، أما طريقة البنود النقدية والغير نقدية فلم ينص عليها SCF.	ترجم المعاملات بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي في دفاتر المؤسسة بالعملة الوظيفية باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة، ويتم قياس البنود النقدية لاحقاً باستخدام سعر الإقفال (السعر الجاري) ويتم الاعتراف بفروق الترجمة كريح أو خسارة، أما البنود الغير نقدية التي تقاس لاحقاً يتم	- عناصر الأصول والخصوم على أساس سعر الصرف المعمول به أثناء إتمام المعاملة (سعر الإقفال وهو سعر الصرف الجاري): (المادة 1.137 و 2.137) - تحول الإيرادات والمصاريف بناء على سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، إلا أنه

# تقنية التجميع المحاسبي بين المرجعية المحاسبية الجزائرية والمرجعية المحاسبية الدولية

## دراسة تحليلية مقارنة

	<p>استخدام سعر الصرف التاريخي أو السعر القائم عند قياس القيمة العادلة وذلك حسب طريقة تقييم البند الغير نقدي.</p> <p>ومنه تستخدم لترجمة القوائم المالية المجمعة بالعملة الأجنبية الطرق التالية:</p> <p>- طريقة الترجمة الجارية؛</p> <p>- طريقة البنود النقدية والغير نقدية؛</p> <p>(IAS 21)</p>	<p>يسمح باستعمال سعر الصرف المتوسط أو المقرب لأسباب عملية.</p>
<b>القوائم المالية المنفصلة</b>		
<p>لا يوجد تعريف.</p>	<p>تعرف بأنها القوائم المالية التي تفرضها الشركة الأم أو المستثمر الذي يمارس السيطرة المشتركة أو تأثير هام على شركة زميلة والتي تتم فيها محاسبة الاصول الثابتة بسعر التكلفة أو وفقا لـ IFRS 09 الأدوات المالية. (IAS28 وIAS27)</p>	<p>يوجد فرق، لعدم تبني SCF لمفهوم القوائم المالية المنفصلة.</p>
<b>النفوذ الملحوظ</b>		
<p>SCF لم يضع سقف للمساهمات المالية عكس المعيار الذي حدد نسبة المساهمة بين 20% و 50%. إلا أنهم يتفقون في بعض الحالات التي يتحقق فيها النفوذ الملحوظ.</p>	<p>ينشأ عنه حيازة المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال الشركات التابعة لها على 20%-50% من حقوق التصويت، وإذا كانت نسبة الملكية أقل من 20% يفترض أن لا يكون للمستثمر تأثير ملحوظ إلا إذا كان من الممكن إظهار هذا التأثير، حيث يمكن إثبات هذا التأثير بعدة طرق نذكر على سبيل المثال:</p> <p>- التمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة إدارية مماثلة في الشركة المستثمر بها؛</p> <p>- وجود معاملات هامة بين المستثمر والشركة المستثمر بها... (IAS 28)</p>	<p>يمكن للنفوذ الملحوظ أن يتحقق في الحالات التالية:</p> <p>- امتلاك 20% أو أكثر من حقوق التصويت، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛</p> <p>- التعيين في الأجهزة الإدارية المسيرة؛</p> <p>- في حالة المشاركة في إعداد السياسات الإستراتيجية... (المادة 11.132)</p>
<b>حقوق الأقلية</b>		
<p>يوجد فرق جوهري، بين المرجعتين أولا لعدم وجود تعريف واضح لحقوق الأقلية من قبل SCF، وثانيا لم يوضح هذا الأخير كيفية الاعتراف بحقوق الأقلية في الميزانية وجدول حساب النتائج خاصة أن موضوع حقوق الأقلية يعتبر من بين المشاكل المحاسبية المعاصرة والمرتبطة بتقنية التجميع بحيث لا بد من الفصل فيها من قبل SCF، عكس معيار الإبلاغ المالي الدولي الذي فصل في هذا الموضوع.</p>	<p>هي حق ملكية نتيجة المساهمة في شركة تابعة، بحيث لا يمكن نسبها للشركة الأم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، فمثلا إذا استطاعت الشركة السيطرة على 90% من الأسهم فإن 10% المتبقية قد يكون مملوك من طرف شركاء آخرين ويطلق عليهم تسمية حقوق الأقلية. (IFRS10)</p>	<p>لم يرد أي تعريف واضح ولكن بالرجوع إلى المادة (4.132) نجد أنه تم ذكر حقوق الأقلية من خلال إعفاءه من إعداد القوائم المالية المجمعة كون شركة أخرى تسيطر عليها بصفة شبه كلية وتكون على الأقل 90% من حقوق التصويت.</p>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: (الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 مارس 2009) و (حميمدات، 2014)

### تحليل النتائج

من خلال ما سبق يتضح لنا بأنه لا توجد مرجعية محاسبية جزائرية حقيقية وإنما إقتباسات لمضمون ماجاء في بنود المعايير المحاسبية الدولية دون أي تحديث، كما لا يمكن اعتبار النظام المحاسبي المالي لوحده مرجعية محاسبية بالمفهوم الواسع نتيجة غياب معايير محاسبية جزائرية، ناهيك عن الغموض الذي يشوبه، بحيث نرى العديد من المواد تحال إلى التنظيم دون شرحها ونفسيرها، كما لا ننسى بأن النظام المحاسبي المالي ذو مرجعية مختلطة، حيث ارتبط بالمرجعية الفرنكوفونية فيما يتعلق بالجانب الشكلي والإجرائي لا سيما في سياق التجميع المحاسبي، أما البناء الفكري فهو متأثر

بالمرجعية الانجلوسكسونية وهذا ما لاحظناه من خلال المقارنة بين الـ SCF والمعايير المحاسبية الدولية بحيث يوجد توافق كبير خاصة في المفاهيم، عكس القانون التجاري الذي يتأثر نوعاً ما بالمرجعية الفركونونية، فقد لاحظنا وجود اختلافات بينه وبين النظام المحاسبي المالي لا سيما في المفاهيم المرتبطة بالتجميع.

إن معالجة كل من النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري لتقنية التجميع المحاسبي غير واضحة بشكل جيد سواء من ناحية المفاهيم أو من ناحية الإجراءات.

التجميع المحاسبي هو مسألة تقنية محاسبية ويعتبر من القضايا المحاسبية المعاصرة، لا سيما في ظل التكتلات والاندماجات والاستثمارات التي تشهدها البيئة العالمية وحتى المحلية، وبالتالي الاستجابة لمثل التغيرات ضرورة حتمية من أجل إظهار قوائم مالية مجمعة تعبر بموثوقية ووضوح عن المجمع كأنه وحدة اقتصادية واحدة. (ومنه صحة الفرضية الأولى)

القانون التجاري يختلف مع النظام المحاسبي المالي في بعض النقاط لعل أهمها مسألة الرقابة مما يفهم من القانون التجاري أنه لا يمكن للشركات القابضة في الجزائر من ممارسة نشاط تجاري أو صناعي وهذا يدل على أن المشرع التجاري اقتصر على مفهوم المجمع المالي فقط وهو أمر مخالف تماماً للنظام المحاسبي المالي وللمرجعية المحاسبية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى يصنع نوعاً من التضارب في النصوص القانونية باعتبار القانون التجاري يسمو على أحكام القانون 11-07 وكذلك القرار الوزاري المتضمن لـ SCF في إطار مبدأ هرمية وتدرج القوانين، (ومنه الفرضية الثانية غير صحيحة).

أما من خلال مقارنة لـ SCF مع المرجعية المحاسبية الدولية وجدنا بأن هناك توافق في العديد من النقاط رغم وجود بعض الاختلافات المهمة التي تستدعي التحديث والمراجعة، (ومنه الفرضية الثالثة صحيحة جزئياً فقط).

## 5. خاتمة

ناقشت هذه الدراسة مسألة التجميع المحاسبي عن طريق دراسة تحليلية نقارن من خلالها بين المرجعية المحاسبية الجزائرية والمرجعية الدولية بناء على المنهج المقارن، بينا من خلالها الإطار القانوني الذي ينظم التجميع في الجزائر مع إجراء مقارنة بسيطة بين القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ذلك قمنا بإبراز أهم أوجه التشابه والاختلاف بين SCF والمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، وعليه خرجنا بمجموعة من النتائج كالآتي:

### الاستنتاجات:

- القوائم المالية المجمعة هي القوائم المالية لمجموعة الشركات التي تظهر المؤسسة كأنها وحدة اقتصادية واحدة.
- الإطار القانوني الذي يحكم التجميع المحاسبي في الجزائر هو القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي.
- توجد بعض الفروقات بين القانون التجاري والـ SCF ذات صلة بمسألة التجميع خاصة في بعض القضايا المهمة وخاصة الروابط بين الشركات، فقد اكتفى القانون التجاري بذكر الروابط المالية بينما SCF أضاف الروابط العملية، مما يخلق نوعاً من التضارب في النصوص القانونية، بحكم أن القانون التجاري يسمو على SCF لكننا في الواقع نجد عدم الأخذ بعين الاعتبار هذه الفجوة الموجودة في القانون التجاري.
- رغم تكييف الـ SCF مع المرجعية الدولية في بعض المفاهيم والمصطلحات ذات الصلة بتقنية التجميع عكس القانون التجاري إلا أن كلاهما يفتقران وينقصهما إطار قانوني واضح ينظم عملية التجميع ومنهجية سيرها.

- لا بد من تحديث الفصل الخامس من القانون التجاري، الذي يعالج مسألة التجميع المحاسبي مع الـ SCF بغرض تقليص الفجوة والاختلاف في النصوص وتوحيد المصطلحات والمفاهيم، علاوة على ذلك سيساهم في سد الفجوات الموجودة في القانون التجاري التي قد تمس حتى بالقواعد المحاسبية.
- لا بد من تحديث الـ SCF بما يتوافق مع التطورات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة، وضرورة العمل على مواكبتها والتماشى معها من خلال تعديل السياق المرتبط بمحاسبة المجمعات وفق IAS/IFRS.
- ضرورة الاهتمام بموضوع محاسبة المجمعات من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بالعمل على إصدار مذكرات ودلائل تنظيمية وتوضيحية.

### 6. قائمة المراجع:

1. معمر الطيب، ابتسام. ترجمة القوائم المالية المجمع بالعملة الأجنبية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 19. (2018). ص 237.
2. أحمد قايد نور الدين، محاسبة الشركات الاندماجية، الطبعة 01، الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع، (2014)، ص 47-48.
3. Benaziza meriem, Audit légal des comptes consolidés, Mémoire de master école des hautes études commerciales, Alger, (2015). P 20.
4. Benoit pigé, Comptabilité et audit, 3<sup>em</sup> Ed: France, Nathan, (2014), p 239.
5. HABBAR, H. La Consolidation des Comptes dans le Nouveau Système Comptable Financier. ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES ET COMMISSAIRES AUX COMPTES CONSEIL REGIONAL DE L'EST. (Octobre 2010), p 20.
6. Jacques richard., christine collette, & didier bensadon., & nadine jaudet, comptabilité financière, 9<sup>em</sup> Ed: France, DUNOD, (2008), p 351.
7. Benoit pigé, (2014), op-cit, p 241.
8. hubert de la Bruslerie, Analyse financière - Information financière diagnostic et évaluation. 4<sup>em</sup>Ed: France DUNOD, (2010), p 53.
9. Benoit pigé, (2014), op-cit, p 241-242.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 25 مارس 2009.
11. جمعة حميمدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، (2014)، ص 320.
12. أحمد قايد نور الدين، (2014)، مرجع سابق، ص 29-30.
13. Jean M. p, Manuel de consolidation - principes et pratiques, 2 ed: France, Dunod, (2002), p 22.
14. بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية- دراسة حالة. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، الجزائر. (2018/2017)، 72.
15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 25 مارس 2009 والمتضمنة القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكنا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
16. أحمد قايد نور الدين، (2014)، مرجع سابق، ص 31.
17. نفس المرجع، ص 34.
18. القانون التجاري. (2018).
19. المادة 31 من القانون رقم 11-07 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007.
20. المادة 32 من القانون رقم 11-07 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007.
21. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 25 مارس 2009.
22. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2023، المادة 138 مكرر.
23. جمعة حميمدات، (2014)، مرجع سابق، ص 383.
24. نفس المرجع، ص 390.
25. علي ميرزا عباس، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوربل، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، د ط، الأردن: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (دون سنة)، ص 166.
26. جمعة حميمدات، (2014)، مرجع سابق، ص 392.
27. نفس المرجع، ص 320-322.
28. Tiffin, R. (2015). The complete guide to international Financial Reporting standards. Including IAS and intrpotation (éd. 02). England: thorogood.
29. جمعة حميمدات، (2014)، مرجع سابق، ص 348.
30. شعيب شنوف. (2016). المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS & النظام المحاسبي المالي scf (الإصدار د.ط). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، ص 296.