مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة1 المجلد(22) ـ العدد (01) (جوان، 2021م) -ص 311 – 330
ISSN 1111-5149 /E.ISSN 2430-2588

# مدى توافق الإطار القانوني والتنظيمي لتوحيد حسابات مجمع الشركات في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية -دراسة تحليلية-

# The extent of compatibility of the legal and regulatory framework to consolidate the group accounts in Algeria with international accounting standards - An analytical study-

تريش حسينة، ( المركز الجامعي بميلة)h.terriche@centre-univ-mila.dz



| تاريخ الاستلام | تاريخ القبول |
|---|---|
| 2020-10-04 | 2021-02-16 |



**ملخّص:**

هدفت الدراسة إلى تبيين أبعاد الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم عملية توحيد حسابات مجمع الشركات في الجزائر، ومدى توافقه مع ما جاءت به المعايير الدولية للمحاسبة .وتضمنت كل من الاطار القانوني -الذي يتمثل في القانون التجاري الجزائري- والاطار التنظيمي -الذي يتمثل في النظام المحاسبي المالي- اللذان يحكمان عملية توحيد حسابات مجمع الشركات على المستوى المحلي، أما على المستوى الدولي فتطرقنا إلى حزمة المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بتوحيد الحسابات.

توصلت الدراسة إلى أن الجزائر قامت بعدة خطوات نحو تفعيل إجراءات توحيد حسابات مجمعات الشركات، وكذا تحقيق التوافق مع الممارسة المحاسبية الدولية، إلا أن نظامها المحاسبي الممارس تحت التأطير القانوني يتميز بعدم المرونة والتجاوب مع الظروف الاقتصادية الدولية، على خلاف المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بتوحيد الحسابات التي عرفت عدة تعديلات قبل وبعد صدور النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

**كلمات مفتاحية:** مجمع الشركات؛ القوائم المالية الموحدة؛ السيطرة؛ النظام المحاسبي المالي؛ المعايير الدولية للمحاسبة.

**Abstract**

The aim of this study is to show the dimensions of the legal and regulatory framework for the consolidation of accounts in Algeria, and its compatibility with international accounting standards. The study included the legal framework -which is represented in the Algerian commercial law - and the regulatory framework - which is represented in the financial accounting system - for the consolidation of accounts at the local level, but at the international level, we touched on international accounting standards. The study concluded that Algeria has taken several steps towards activating procedures for consolidating accounts and achieving compatibility with international accounting practice, but its accounting system is not flexible, contrary to international accounting standards for consolidation of accounts that were modified before and after the issuance of the financial accounting system in Algeria.

**Keywords:** Group of Companies; Consolidated Financial Statements; Control; financial accounting system; international accounting standards.

* المؤلف المرسل

## مقدّمة

إن هيمنة موجة العولمة التي يشهدها العالم والتطور الاقتصادي والتكنولوجي الهائلين، إضافة إلى كبر حجم الشركات وتوسع نشاطها الاقتصادي، وكذا اشتداد المنافسة في الأسواق، أدت بالشركات إلى ضرورة إيجاد حل يمكنها من اكتساب مركز تنافسي يضمن لها البقاء على الأقل، الأمر الذي يجعل التعاون والتكتل بين مختلف الشركات أمرا ضروريا، حيث أخذت هذه التكتلات في الغالب شكل مجمعات اقتصادية متكونة من عدة شركات مستقلة قانونيا وخاضعة لإدارة اقتصادية واحدة، حيث تعدّ الشركات القابضة من أحدث الأشكال التي تهدف إلى تكوين تجمعات اقتصادية كبيرة وقوية قادرة على المنافسة والصمود في وجه التطورات الاقتصادية السريعة على مستوى العالم، وتحقيق أعلى معدلات النمو الاقتصادي.

أدى الانتشار الواسع لمجمع الشركات إلى ظهور الحاجة إلى وجود إطار قانوني وتنظيمي يسمح بتقديم صورة واضحة عن المجمع وكأنه وحدة اقتصادية واحدة. فكل من الشركة الأم والشركات التابعة لها تعد وتنشر تقاريرها المالية الخاصة بها، إلا أن التقارير المالية الفردية لا تعطي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمجمع ككل. ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إعداد تقارير مالية موحدة توفر لمستخدميها المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الاستثمارية المثلى، وتعكس الصورة الحقيقية للمجمع كما لو أنه شركة واحدة. لذا فقد سارعت الدول الأوروبية إلى وضع إطار قانوني يعترف بها، ويضمن لها حقوقها وواجباتها من كل النواحي التشريعية وكذا المحاسبية.

والجزائر على غرار باقي الدول ملزمة بتبني إصلاحات اقتصادية في ضوء تغير المناخ الاقتصادي الدولي، فالانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وما ينجر عنه من فتح الأسواق وتسهيل عمليات انتقال رؤوس الأموال بين الدول الأعضاء، يلزمها تكييف تشريعاتها وإصلاحاتها بما يتلاءم مع هذه الظروف. وعليه نطرح التساؤل التالي:

ما مدى توافق الإطار القانوني والتنظيمي لتوحيد الحسابات في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة؟

للإجابة على التساؤل أعلاه تمت صياغة الفرضية التالية:

يوجد توافق في العديد من جوانب الإطار القانوني والتنظيمي لتوحيد الحسابات في الجزائر مع ما جاءت به المعايير الدولية للمحاسبة.

### أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجمع الشركات، وما لها من دور في تلبية احتياجات مستخدميها، في الوقت الذي أصبح فيه وجود المجمعات واقعا مفروضا في ظل المتطلبات العالمية الحديثة التي تهدف لتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية في العالم، بما يمكنهم من اتخاذ قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة وموثوقة. إضافة إلى أهمية الاطلاع وفهم آخر التعديلات التي جاءت بها المعايير الدولية

للمحاسبة والإبلاغ المالي والخاصة بتوحيد حسابات المجمعات، والوقوف على مدى توافقها مع ما هو معمول به في الجزائر.

**أهداف الدراسة**

هدفت هذه الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على المفاهيم الجديدة التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي والخاصة بتوحيد حسابات المجمعات حسب آخر التعديلات.
- الوقوف على مدى مواكبة الجزائر لأهم المستجدات التي جاءت بهاالمعايير الدولية في مجال توحيد الحسابات.

**منهجية الدراسة**

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لإبراز أهم المفاهيم والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها من أجل التحكم أكثر في الجوانب المرتبطة به.

## 1. ماهية مجمع الشركات:

### 1.1. تعريف مجمع الشركات

يعرف مجمع الشركات بأنه مجموعة متكونة من الشركة الأم والشركات التي تراقبها. (EFFANTIN, 2010, p. 15) كما يعرف مجمع الشركات أيضا بأنه شكل من أشكال النشاط الاقتصادي، يسمح بإنشاء وحدة اقتصادية واحدة تتكون من عدة شركات مستقلة من الناحية القانونية. (BODE, 2010, p. 17). وعرفه المعيار الدولي للتقريرالماليرقم10 أيضا بأنه عبارة عن شركة أم والشركات التابعة لها(مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 279).

أما في الجزائر فقد تطرق المشرع الجزائري إلى مجمع الشركات في المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم08/93 المؤرخ في 25 أفريل1993، حيث جاء فيه ما يلي (المرسوم التشريعي رقم 08/93، 1993): "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمع التطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطوير هو تحسين نتائج هذا النشاط وتنميته" كما جاء في نص المادة 797 من المرسوم التشريعي نفسه على أنه: "يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع مع مراعاة أحكام هذا القانون. ويتم إعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم. ويتضمن البيانات الآتية:

- اسم التجمع.
- اسم الشركة أو موضوعها والشكل القانوني وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة، وإذا اقتضى الأمر رقم تسجيل كل عضو من التجمع في السجل التجاري.
- المدة التي أنشئ لأجلها التجمع.
- موضوع التجمع.
- عنوان مقر التجمع.

تتم جميع تعديلات العقد وتنشر حسب شروط العقد نفسه. ولا تصبح قابلة للاحتجاج بها على الغير إلا ابتداء من تاريخ الاشهار.

كما عرف المجمع في النظام الجبائي الجزائري في نص المادة138مكررمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي:"(Direction Générale Des Impôts, 2014, p. 55)مجمع الشركات هو 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 رأس المال الاجتماعي الذي لا يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات، أو نسبة 90٪،أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم" باستثناء الشركات البترولية، والشركات التي تنظم علاقاتها بقوانين أخرى إلى جانب القانون التجاري.

من جملة التعريفات السابقة نستنتج أن مجمع الشركات هو مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا المرتبطة فيما بينها ماليا واقتصاديا، التي تخضع لإدارة ومراقبة الشركة الأم.

## 2.1. أشكال مجمع الشركات

يختلف شكل المجمعات من مجمع لآخر، كما تختلف الروابط الموجودة بين مختلف شركات المجمع من مجمع لآخر، لذلك نميز العديد من أصناف المجمعات نذكر منها ما يلي: (BACHY & SION, 2009, pp. 5-7)

- تجمع الشركات

بتطبيق مقولة"في الاتحاد قوة"، تتجمع الشركات من أجل اكتساب الكفاءة. هذا التجميع يظهر الثقل الاقتصادي وتنوع قطاعات الأعمال التي تنشط فيها شركات المجموعة. ومع ذلك، فإن هذه المجمعات لا تعد حسابات موحدة بما في ذلك الشركات الأعضاء. ويمتلك كل واحدة من هذه الشركات مساهمون مختلفون عن مساهمي الشركات الأخرى، يتحملون الأخطار التشغيلية ويتخذون القرارات بأنفسهم.

- المجمع الشخصي: يتكون هذا النوع من مجموعة من المؤسسات تشترك في مساهم مشتركي تمثل في شخص طبيعي يقوم باتخاذ القرارات.
- المجمع المالي

المجمع المالي هو عبارة عن مجموعة من الشركات، تتكون من شركة أم وشركة واحدة أو أكثر تسيطر عليها الشركة الأم. والحالة الظاهرة لهذه السيطرة هي امتلاك غالبية الأسهم بشكل مباشر أو غير مباشر. لذلك يتميز المجمع المالي بوجود مساهمات مالية في رأسمال الشركات التي تشكل المجمع.

إن المجمع المالي هو الوحيد الذي يجب فيه إعداد قوائم مالية مجمعة دون الأشكال الأخرى من المجمعات، ومنه فإن مصطلح مجمع فيما يلي من الدراسة نعني به المجمع المالي.

## 3.1. بنية مجمع الشركات

يتكون مجمع الشركات من الشركة الأم والشركات التابعة، وتتمتع كل من هذه الشركات بالشخصية المعنوية المستقلة عن باقي الشركات، كما تتميز بكونها موحدة اقتصاديا عن طريق روابط ممثلة بمساهمات، حيث إن الشركة الأم تمارس الرقابة على مجموعة الشركات وبالتالي السيطرة على مختلف القرارات العملياتية و الاستثمارية وفيما يلي نتطرق إلى مختلف مكونات المجمع كالتالي:

- الشركة الأم: عرفها المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS10) بأنها منشأة تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 279). وتدعى أيضا بالشركة المُجمِّعَة، وهي الشركة التي تكون على رأس المجمع تبعث النشاط وتضمن المراقبة، ويطلق عليها أحيانا اسم الشركة القابضة إذا كان هدفها الوحيد هو تسيير المساهمات المالية (EFFANTIN, 2010, p. 15). حيث إن الشركة القابضة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري، فهي شركة لا تملك في أصولها إلا أسهم شركات أخرى، أو يتكون الجزء الأكبر من أصولها من أسهم شركات أخرى، حيث تعمل هذه الشركة على إتمام العمليات المالية التي تعد جد مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها، وفي الوقت نفسه تقوم بتوجيه ومراقبة نشاطاتها الصناعية والتجارية (عريوة، 2018/2017، صفحة 10)؛ وقد عرفت الشركة القابضة حسب نص المادة رقم 5 من الأمر رقم 95-25 المؤرخ في 1995/09/25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة على كما يلي (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1995، صفحة 7): "تتولى الشركة القابضة العمومية تسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة وإدارتها. وتنظم في شكل شركات المساهمة التي تحوز الدولة فيها رأسمالها كاملا و/أو تشترك فيه الدولة وأشخاص معنويون آخرون تابعون للقانون العام. تتكون أصول الشركة القابضة العمومية أساسا من قيم منقولة في شكل أسهم وسندات مساهمة وشركات استثمار وأي سند آخر يمثل ملكية الرأسمال أو الديون في المؤسسات التابعة لها. تنشأ الشركة القابضة العمومية بموجب عقد موثق، حسب الشروط والكيفيات المطبقة على شركات المساهمة". أيإن الشركة القابضة تقوم بالدور المالي فقط، إذ ينحصر دورها في تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات. وبتاريخ 20 أوت 2001 تم إنشاء مؤسسات جديدة تحل محل الشركات القابضة، سميت بشركة تسيير المساهمات. وتتمثل أهم الفروق بين الشركة القابضة وشركة تسيير المساهمات في النقاط التالية (شنوف، 2017، صفحة7):

- الشركة القابضة تسير من قبل المجلس الوطني لمساهمات الدولة، وشركة تسيير المساهمات تسير من قبل مجلس مساهمات الدولة.

مدة تعيين مجلس المديرين من قبل الجمعية العامة ست سنوات في الشركات القابضة، وسنتان في شركة تسيير المساهمات.

- الشركة التابعة

عرفها المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS10) بأنها منشأة تخضع لسيطرة منشأة أخرى. (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 279) أما في الجزائر فقد نص القانون التجاري في المادة 729 المعدلة بالأمر رقم 96-27 المؤرخ في 1996/12/09 أنه إذا كانت لشركة أكثر من 50٪ من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى. (القانون التجاري، 2007، صفحة 284).

- الفروع

هي امتداد للشركة الأم، والفروع ليس لها شخصية قانونية منفصلة عن الشركة الأم، وهي فقط استقلال نسبي (شنوف، 2017، صفحة 7). ويمكن التفرقة بين الشركة التابعة والفرع باعتبار

أن الشركات التابعة تتمتع بشخصية معنوية، أما الشركات الفرعية فهي عبارة عن وكالات ثانوية لا تمثل هياكل قانونية مستقلة، فهي تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة وهذا لضمان سير النشاط.

- المساهمات

في حالة وجود مساهمة تتراوح بين 10٪ إلى 50٪ نكون في هذه الحال أمام مساهمات عدا بعض الاستثناءات المنصوص عليها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 الحسابات المجمعة والفردية، حيث نص على أنه في حالة وجود مساهمة في حدود 40٪ ولا يوجد أي مساهمة تفوق هذه النسبة وكذا المشاركة في مجلس الإدارة بالأغلبية والإطار التقني المسير للشركة في هذه الحال تسمى بالفرع وليس المساهمة. وهذا ما نجده يتوافق مع ما جاء به القانون التجاري الجزائري في المادة 729 الذي نص على أنه تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء الرأسمال الذي تمتلكه في هذه الأخيرة يقل عن 50٪ أو يساويها. (القانون التجاري، 2007، صفحة 284) كما نص أيضا في المادة 730على أنه لا يمكن لشركة المساهمة أن تمتلك أسهمها في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تمتلك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10٪. (القانون التجاري، 2007، صفحة 284) أي أن المشرع الجزائري لا يعتبر امتلاك شركة لشركة أخرى بنسبة تقل عن 10٪ من رأس مالها مساهمة.

## 4.1. مميزات مجمع الشركات

يغلب على مجمع الشركات ميزتان أساسيتان، أولهما احتفاظ الشركات المكونة له، كل منها بشخصيتها القانونية المستقلة وهو ما يؤدي إلى القول منطقيا بأن المجمع لا يعترف له بالوجود القانوني المستقل عن شخصية أعضائه، وبالنتيجة فإن جميع الشركات المكونة له - ويقصد بذلك كل من الشركة الأم والشركات التابعة لها- تعامل كل منها على حدة وبشكل مستقل عن انتمائها للمجمع. أما الميزة الثانية ونظرا لوجود عنصر التبعية الذي تتمكن بفضله الشركة رأس المجمع من بسط سلطتها ورقابتها على بقية الشركات التابعة لها، فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى القول بخضوع جميع أعضاء المجمع إلى وحدة القرار الاقتصادي، وهو ما يخلق بالنتيجة وجود كتلة اقتصادية موحدة. وعليه يبدو أن هناك تعارضا فيما بين مسألة الظهور القانوني للمجمعات - نظرا لاحتفاظ كل شركة عضوة بشخصيتها القانونية المستقلة- وفيما بين الحقيقة والواقع الاقتصادي الذي يدل بشكل مؤكد لا لبس فيه ولا خلاف عليه على وجود المجمعات كواقع ملموس (بن زراع، 2010/2009، صفحة 4).

## 5.1. مزايا تكوين مجمع شركات

تكمن أهم مزايا تكوين المجمعات فيما يلي:

- إنشاء شركة قابضة يسهل الوصول إلى القروض المصرفية لتمويل الأوراق المالية أو شراء الشركات.

- إنشاء شركة قابضة يمكن من بناء إطار قانوني مناسب تستفيد فيه الشركات من آثار التآزر بينها، لا سيما فيما يتعلق بتقاسم المعرفة وأفضل الممارسات والفرص. (petiteentreprise، 2020)

- إنّ مجمّع الشّركات يعدّ وسيلة لمجابهة الشركات الكبرى المسيطرة على السّلع أو الخدمات، وهذا يحقق نوعا من المنافسة، ونتيجة للمستهلك بحصوله على السّلع أو الخدمات ذات الجودة وبأسعار معقولة.
- وسيلة لتوفير السّلع والخدمات المتكاملة سواء بالنسبة للمورّدين والمنتجين والموزّعين، أو كان التّكامل أفقيا بالنسبة للشّركات الّتي تمارس أنشطة متماثلة.
- وسيلة لتغطية المخاطر من خلال تنوع الأنشطة داخل المجموعة وتعدد الأسواق، حيث إنه يتم تعويض الخسائر المحتملة في نشاط ما بأرباح يتم تحقيقها في أنشطة أخرى؛ (قاشي، 2020، الصفحات 48-49)
- التنسيق الضريبي.

### 6.1. سلبيات تكوين مجمع شركات

من أهمها نذكر ما يلي:

- الصعوبة التي تواجهها الشركة القابضة في إعداد التقارير المالية الموحدة. التي يتطلب تدقيقها من قبل واحد أو أكثر من مدققي الحسابات.
- صعوبة فهم التقارير المالية الموحدة من قبل المستثمرين والمحللين الماليين والماليين.
- إن إنشاء الشركة القابضة يزيد من التكاليف الإدارية للشركات.
- تعقيد هيكل مجمع الشركات.
- فقدان الشركات التابعة للمجموعة لاستقلالية الإدارة. (petite entreprise، 2020)

## 2. ماهية توحيد الحسابات

### 1.2. تعريف الحسابات الموحدة

تعرف الحسابات الموحدة أو التقارير المالية الموحدة حسب المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS10) بأنها القوائم المالية لمجموعة تُعرض فيها الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل، والمصروفات، والتدفقات النقدية للمنشأة الأم والمنشآت التابعة لها على أنهم وحدة اقتصادية واحدة (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 279). بينما عرفها المشرع الجزائري كما يلي: "إن حسابات الشركة القابضة التي تم تجميعها مع حسابات الشركات المعنية التي هي تحت رقابتها تشكل الحسابات المجمعة للمجمع". (قرار وزاري، 1999، صفحة 11)

### 2.2. الهدف من الحسابات الموحدة

إن الهدف من الحسابات الموحدة هو تزويد الأطراف الخارجية برؤية للنشاط الاقتصادي والأصول ونتائج مجموعة من الكيانات المملوكة وكأنها شركة واحدة. كما تعكس التقارير المالية الموحدة مبدأ أولوية الرؤية الاقتصادية على المفهوم القانوني، من خلال مبدأ تفوق الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني (الجوهر على الشكل)، حيث ينظر للمجمع على أنه وحدة اقتصادية لها كيان وشخصية معنوية افتراضية، وهو ما يتعارض مع الجانب القانوني الذي لا يعترف بالشخصية الاعتبارية الواحدة للمجمع ويعتبر أنه مجموعة من الشركات تتمتع كل منها بالشخصية المعنوية المستقلة والمنفصلة قانونا عن غيرها من الشركات الأخرى (BACHY & SION, 2009, pp.

(16,17. وفي الجزائر أيضا نجد أن المشرع الجزائري قد تطرق لأهداف الحسابات الموحدة، حيث نص في المادة 132-1 من الجريدة الرسمية رقم 19 في 25 مارس من سنة 2009 على ما يلي (قرار وزاري، 2008، صفحة ص15):"تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".

### 3.2. تعريف توحيد الحسابات

إن توحيد الحسابات هي تقنية محاسبية يتم الاعتماد فيها على مجموعة من الطرق المحاسبية التي تسمح بالتنسيق بين المعلومات المالية للمجموعة، وتقدم في شكل قوائم مالية صادقة ومعبرة عن الوضعية المالية والاقتصادية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، وهذا بغض النظر عن الشخصية القانونية لكل كيان (بوغازي، 2017/2016، صفحة 26).

### 4.2. فوائد توحيد الحسابات

توجد فوائد عديدة مترتبة عن توحيد الحسابات نذكر أهمها فيما يلي:

- إن دراسة الحسابات الموحدة تجعل من الممكن فهم الاستراتيجية العامة للمجمع، والأنشطة التي تم تطويرها، وكذلك الحكم على محتوى مؤشرات الأداء المالي؛ (BARNETO & GREGORIO, 2009, p. 151)
- تسعى الحسابات الموحدة إلى تكملة النقائص الكائنة في التصريحات الدورية للشركة القابضة وشركاتها التابعة.
- أداة للمعلومات الخارجية: تعد الحسابات الموحدة أداة معلومات خارجية مخصصة لخدمة المستثمرين في المقام الأول، أي إن الهدف الأول للحسابات الموحدة للمجمع وفقًا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي هو إعلام المستثمرين بالأداء المالي للمجمع.
- تهدف الحسابات الموحدة إلى إعطاء رؤية اقتصادية للمجموعة بما يتوافق مع احتياجات إدارة المجموعة.
- إن بناء حسابات المجموعة يمكن من قياس مساهمة كل كيان ينتمي إلى المجمع في الأداء العام له.
- الحصول على معلومات موحدة من جميع كيانات المجمع حسب إطار محاسبي مشترك.
- قياس تحقيق الأهداف المالية العامة ومساهمة كل كيان في المجمع. (BACHY & SION, 2009, pp. 17,18,19)

## 3. تحديد نطاق(محيط) التوحيد

### 1.3. مفهوم نطاق التوحيد

يعدّ نطاق التوحيد من أهم المفاهيم التي يجب التركيز عليها باعتبارها المرحلة الأولى التي تعتمد عليها الشركة الأم عند إعدادها لقوائمها المالية الموحدة، حيث إن تحديد نطاق التوحيد يمكن الشركة من حصر الشركات التابعة المعنية بعملية تجميع قوائمها الفردية. كما أنه يسمح بتحديد أنسب طريقة من طرق التوحيد، اعتمادا على طبيعة العلاقة التي تجمع بين الشركة الأم

وهذه الشركة التابعة لها التي ترتكز بالأساس على نوعية الرقابة التي تمارسها، حيث يتم تحديد هذه الأخيرة بعد حساب معدل الرقابة ونسبة المساهمة في رأس المال. (رفيف، 2018/2017، صفحة 52) ويتكون نطاق التوحيد من كيان مدمج يسمى "الشركة الأم" وكيانات مختلفة تمارس عليها الأم سيطرة حصرية أو مشتركة أو تأثير هام. وبالتالي، فإن نطاق التوحيد يشمل الشركة الأم والكيانات الخاضعة للسيطرة والتأثير الهام .(BARNETO & GREGORIO, 2009, p. 155)

## 2.3.الرقابة

تعرف الرقابة على أنها القوة أو القدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة من أجل الحصول على فوائد من أنشطتها.(BARNETO & GREGORIO, 2009, p. 155)

كما تطرق المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS10) للرقابة، حيث جاء فيه بأنه يكون لدى منشأة مستثمرة سلطة على أعمال مُستثمر فيها عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، أي الأنشطة التي تؤثر – بشكل جوهري ـــــ على عوائد الأعمال المُستثمر فيها. (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 276). أما في الجزائر، فنجد أن النظام المحاسبي المالي عرف الرقابة كما يلي: "تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته" (قرار وزاري، 2008، صفحة 16).

## 3.3. أنواع الرقابة

إن معدل الرقابة يسمح بتحديد الشركات التي تدخل محيط التوحيد وطرق التوحيد القابلة للتطبيق، ويحسب عن طريق حقوق التصويت المكتسبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، والتي يمكن أن تكون في موضع تحت السيطرة الحصرية للشركة الدامجة. بمعنى آخر يجب جمع حقوق التصويت للشركة الأم، والشركات التي تخضع للرقابة الحصرية، حقوق التصويت هذه تساوي إلى الحقوق في رأس المال (٪المساهمة) على جميع الأسهم التي لها نفس الحقوق (عريوة، 2018/2017، صفحة 27). وتوجد ثلاثة أنواع للرقابة هي:

أ. الرقابة المطلقة (الحصرية أو الشاملة أو السيطرة المنفردة)

تسيطر المنشأة المستثمرة على الأعمال المُستثمر فيها حسب المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS10) عندما يكون لدى المنشأة المستثمرة جميع ما يلي (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 276):

- سلطة على الأعمال المُستثمر فيها.
- تعرُّض لـ، أو لديها حقوق في، عوائد متقلبة من ارتباطها بالأعمال المُستثمر فيها.
- القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المُستثمر فيها للتأثير على مبلغ عوائد المنشأة المستثمرة.

أما المشرع الجزائري فيفترض وجود الرقابة الحصرية في الحالات الآتية: (قرار وزاري، 2008، صفحة 16)

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر.

- السلطة على أكثر من 50٪ من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين.
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر.
- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد.
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

وتعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى حسب المادة 731 من القانون التجاري الجزائري، في الحالات التالية: (القانون التجاري، 2007، صفحة 284)

- عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأس مالها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة.
- عندما تمتلك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على ألا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة.
- عندما تتحكم في الواقع، بموجب حقوق التصويت التي تملكها، في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة.
- تعدّ ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40٪ من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.

مما سبق، نلاحظ ما يلي:

- ✓ استعمل التشريع الجزائري لفظ الرقابة او المراقبة بينما استعملت المعايير الدولية لفظ السيطرة بدل الرقابة.
- ✓ هناك اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري في تحديد مفهوم الرقابة أو المراقبة وهو ما يصعب فهمه.
- ✓ تغير تعريف الرقابة منذ صدور المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 10) عن ما كان عليه في المعيار(IAS 27: أصدر هذا المعيار بشكل متزامن مع المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 10ويحل هذان المعياران الدوليان للتقرير المالي معامح لمعيار المحاسبة الدولي"27 القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"المُعدل في 2008)، وعما هي عليه الحال في القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي اللذين يركزان على حقوق التصويت، فحسب المعايير المحاسبية -حيز التطبيق منذ 2013- فإن حقوق التصويت ليست العامل المحدد للرقابة، وإنما هو التحكم في النشاطات الجوهرية المولدة للعوائد المتغيرة (الأرباح) لأنه، قد تكون سلطة حقوق التصويت تتحكم فقط في تسيير الأمور الإدارية ولا سلطة لها على النشاطات الرئيسية المولدة للعوائد في المؤسسة.

ب. الرقابة المشتركة

عرف المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم (IFRS11) السيطرة المشتركة بأنها التقاسم المتفق عليه تعاقديا للسيطرة على الترتيب، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف المتقاسمة للسيطرة. (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 413) بينما عرفها النظام المحاسبي المالي في الجزائر كما يلي:(قرار وزاري، 2008، صفحة 15)"العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة هي اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرف ان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت الرقابة المشتركة،

وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين".

مما سبق، نخلص إلى أن الرقابة المشتركة هي تقسيم للرقابة بصفة مشتركة من قبل عدد محدد من الشركاء أو المساهمين، ونلاحظ أن هناك توافقا بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي من حيث التعريفات وأشكال المشاريع مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي(IAS31) الذي تم إلغاؤه، والذي تم تعويضه بكل من المعيار المحاسبي الدولي(IAS28) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي(IFRS12).

ج. التأثير المهم (المؤثر أو الفعال أو البارز أو النفوذ الملحوظ): عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS28) المعدل سنة 2011 التأثير المهم بأنه القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها، ولكنه ليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 617). عندما تحتفظ المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلا من خلال منشآت تابعة) بـ 20٪ أو أكثر من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فإن هي فترض أن يكون للمنشأة تأثير مهم ما لم يكن من الممكن التدليل بشكل واضح على أن هذا ليس هو الحال. وفي المقابل، عندما تحتفظ المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر بأقل من 20٪ من القوة التصويتية للمنشأة المستثمر فيها، فإن هي فترض ألا يكون للمنشأة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل بشكل واضح على مثل هذا التأثير. وليس بالضرورة أن تمنع ملكية كبيرة أو أغلبية من قبل منشأة مستثمرة أخرى المنشأة من أن يكون لها تأثير مهم. ويُقام الدليل عادة على وجود تأثير مهم، من قبل المنشأة، بواحدة أو أكثر من الطرق التالية: (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 618)

-التمثيل في مجلس الإدارة، أو في أي جهة حاكمة مُعادلة، في المنشأة المستثمر فيها.

-المشاركة في عمليات وضع السياسات، بما في ذلك القرارات بشأن توزيعات الأرباح أو التوزيعات الأخرى.

-المعاملات ذات الأهمية النسبية بين المنشأة والمنشأة المستثمَر فيها.

-تبادل الموظفين الإداريين.

-تقديم معلومات فنية أساس.

وتفقد المنشأة التأثير المهم على منشأة مستثمر فيها عندما تفقد القدرة على المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك المنشأة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقدان التأثير المهم مع أو من دون تغير في المستويات المطلقة أو النسبية للملكية. فيمكن أن يحدث ذلك، على سبيل المثال، عندما تصبح منشأة زميلة خاضعة لسيطرة حكومة، أو محكمة، أو إدارة أو جهة تنظيمية. ويمكن أن يحدث ذلك أيضا نتيجة لترتيب تعاقدي. (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 618)

أما النظام المحاسبي المالي فيعرف الكيان المشارك بأنه كياني مارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة"، يفترض وجود هذا النفوذ في الحالات الآتية: (قرار وزاري، 2008، صفحة 17)

- ✓ الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـ 20٪ أو أكثر من حقوق التصويت.

- ✓ التمثيل في الأجهزة المسيرة.
- ✓ المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية.
- ✓ المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.

بعد عرض ما جاء في النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 28) نلاحظ بأن النظام المحاسبي المالي استعمل لفظ النفوذ الملحوظ، بينما استعمل المعيار الدولي لفظ التأثير المهم، كما نلاحظ بأن النظام المحاسبي المالي لم يعرفه بل تطرق مباشرة إلى حالات وجوده، أما من حيث الشروط اللازمة لوجود التأثير المهم فنجده يتوافق مع ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 28).

### 3 . 4 .الشركات الملزمة بإعداد الحسابات الموحدة طبق المعايير المحاسبة الدولية

تلزم المعايير المحاسبية الدولية كل شركة أم أو التي تملك مساهمات في شركات شقيقة أو في شكل مشاريع مشتركة بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة تضم الشركة الأموال شركات التابعة والمساهمات طبقا لمفاهيم المعايير"IAS27" و"IAS28" و"IAS31". تخضع عملية إعداد وعرض القوائم المجمعة إلى نفس قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المحددة في المعيار "IAS1" الخاص بعرض القوائم المالية.

أما في الجزائر، فنجد أن المشرع الجزائري قد تطرق إلى الشركات الملزمة بإعداد وعرض الحسابات الموحدة من خلال نص من المادة 732 مكرر3 من القانون التجاري التي جاء فيها ما يلي: "تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنا للادخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المجمعة ونشرها". (القانون التجاري، 2007، صفحة 285) أي إن الشركات التي تفتح أسهمها و/أو المسعرة في البورصة ملزمة بإعداد ونشر القوائم المالية المجمعة. بينما حدد النظام المحاسبي المالي الشركات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة كما يلي (قرار وزاري، 2008، صفحة 15):"كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيانا أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات". ويكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالكيان المدمج (أو الشركة الأم). أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته. (قرار وزاري، 2008، صفحة 16)

والملاحظ بأن هناك اختلافا بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري في تحديد الشركات الملزمة بإعداد وعرض الحسابات الموحدة، حيث حددها النظام المحاسبي بكل الشركات التي يكون مقرها الرئيسي في الجزائر والتي تراقب شركات أخرى، أما القانون التجاري فحصرها في الشركات القابضة المسعرة في البورصة.

### 5.3. الإعفاءات من إعداد الحسابات الموحدة

حسب المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم (IFRS10) فإن الشركة الأم غير ملزمة بعرض تقارير مالية موحدة عندما تستوفي جميع الشروط التالية: (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 275)

- إنها منشأة تابعة مملوكة بشكل كامل أو منشأة تابعة مملوكة بشكل جزئي لمنشأة أخرى، وإن جميع ملاكها الآخرين، بمن فيهم أولئك الذين لا يحق لهم التصويت تم إخطارهم بأن المنشأة الأم لا تعرض قوائم مالية موحدة، ولم يعترضوا على ذلك.
- 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.
- تعد المنشأة الأم النهائية لها، أو أي منشأة أم وسيطة لها، قوائم مالية موحدة تكون متاحة للاستخدام العام وتلتزم بالمعايير الدولية للتقرير المالي.
- لا يجوز للمنشأة الأم التي هي منشأة استثمارية أن تعرض قوائم مالية موحدة، إذا كان مطلوباً منها أن تقيس كافة منشآتها التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

ومن الحالات الأخرى التي حددها معيار المحاسبة الدولي رقم (27) التي لا يجوز للشركة القابضة إعداد قوائم موحدة رغم تملكها لأكثر من 50٪ من أسهم الشركة التابعة ما يلي: (طبشي و آخرون، 2014، صفحة 600)

- أن تكون سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة.
- عندما تصبح الشركة التابعة تحت سيطرة جهات أخرى مثل الدولة كما في حالة التصفية.

أما في الجزائر، فيعفى كل كيان مهيمن من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية. والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل على 90٪ من حقوق التصويت. (قرار وزاري، 2008، صفحة 16) كما تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج الكيانات التي تواجه قيودا صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج. وكذلك الأمر بالنسبة للكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب. (قرار وزاري، 2008، صفحة 16)

### 3 .6. المؤسسات المستبعدة من نطاق التوحيد:

تطرقت المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي إلى بعض الحالات التي تستبعد فيها الشركات من نطاق التوحيد، نذكرها فيما يلي:

(BACHY & SION, 2009, pp. 44-45)

أ. حالات الاستبعاد الإجباري: يجب استبعاد الشركة من نطاق التوحيد إذا كان:

- من المقرر بيعها في المستقبل القريب.
- فقدت الشركة الأم سلطتها في توجيه السياسات المالية والتشغيلية نتيجة لإجراءات الحكومة أو محكمة أو جهة تنظيمية رقابية أو اتفاقية تعاقدية.
- فقدت الشركة الأم سيطرتها بعد اتفاق تعاقدي (اتفاقية حقوق التصويت).

ب. حالات الاستبعاد الاختيارية: حالة الشركات التابعة غير الهامة، حيث يجوز للشركة الأم أن تستبعد من نطاق التوحيد الشركات، عندما لا يكون للاستبعاد تأثير "كبير" على عرض الحسابات.

وتكون المعلومات مهمة إذا كان إغفالها أو عدم دقتها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على البيانات المالية.

أما في الجزائر فيمكن أن تقصى من التجميع كل من الشركات والمساهمات عندما تكون المعلومات الضرورية لإعداد الحسابات المجمّعة غير متوفرة أو يقتضي الحصول عليها مصاريف باهضه، أو في آجال لا تتوافق مع تاريخ الإقفال. وكذا عندما يكون إجمالي الأصول أقل من 5٪ من الأصول المجمّعة. (قرار وزاري، 1999، صفحة 12)

## 4. طرق توحيد الحسابات:

### 1.4. طرق توحيد الحسابات في الجزائر

تطرق المشرع الجزائري ضمن القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999الذي يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع إلى ثلاث طرق لتوحيد الحسابات التي تتوقف على نسبة التبعية، وهي إدماج إجمالي أو إدماج نسبي أو طريقة التكافؤ، والتي تتم طبقا للكيفيات الآتية:

- طريقة الإدماج الإجمالي: تجمع حسابات الشركات التي هي تحت رقابة الشركة القابضة دون سواها حسب مفهوم المادة 731 من الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 28 رجب عام 1417 الموافق 9ديسمبر سنة 1996 بطريقة الإدماج الإجمالي (قرار وزاري، 1999، صفحة 12). وتعتمد طريقة الإدماج الإجمالي على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة محل الميزانية ولنتائج الشركات المجمعة المعنية لإعداد ميزانية واحدة وجدول واحد لحسابات نتائج للمجمع. وتسجل الفوائد المرتبطة بالمساهمات خارج المجمع في الشركات المراقبة ضمن خصوم الميزانية المجمعة. كما تقصى كل من الحقوق والديون والتكاليف والمنتجات والأرباح على المخزونات داخل المجمع وأرباح الأسهم المتحصل عليها من الشركات الفرعية لفائدة الشركة القابضة المعنية، من الحسابات المجمعة للمجمع إلا إذا كانت مبالغها غير معتبرة (قرار وزاري، 1999، الصفحات 11-12).
- طريقة الادماج النسبي: إن حسابات الشركات التي تراقب بعدد محدد من الشركاء أو المساهمين حيث تنجم القرارات عن اتفاق مشترك، تجمع حسب طريقة الإدماج النسبي. وتعتمد طريقة الإدماج النسبي وفقا لنسبة المساهمة المحصل عليها على إحلال حسابات سندات المساهمة للشركة القابضة محل حسابات الميزانية والنتائج للشركات المجمّعة ولإعداد ميزانية واحدة وجدول واحد لحسابات نتائج المجمع (قرار وزاري، 1999، صفحة 12).
- طريقة التكافؤ: تعتمد طريقة التكافؤ على إحلال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة القابضة محل حصتها في الأموال الخاصة بما فيها نتيجة السنة المالية للشركات التي وضعت محل التكافؤ.

توضع حسابات الشركات محل التكافؤ في حالة ما إذا كان للشركة المجمّعة تأثير بارز وهذا بحيازة مباشرة أو غير مباشرة لقسط يعادل على الأقل خمس (5/1) حقوق التصويت. تجمع المساهمات التي يكون غرضها ماليا محضا حسب طريقة التكافؤ. (قرار وزاري، 1999، صفحة 12)

بينما نجد أن النظام المحاسبي المالي قد تطرق إلى طرق التوحيد التالية:

- طريقة التكامل الشامل: تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعا لطريقة التكامل الشامل. تتمثل هذه الطريقة فيما يلي: (قرار وزاري، 2008، صفحة 16)

- في الميزانية: الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج.
- في حساب النتائج: 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. تأخذ الكشوف المالية في الحسبان مصالح الغير (مصالح ذات الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتائج الصافية للمجموع المدمج.

- طريقة الإدماج النسبي: عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو أصول عديدة، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتوجات والأعباء (قرار وزاري، 2008، صفحة 15). وعندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل من المشاركين مساهمة، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والمنتوجات وتدفقات الخزينة في الكيان المشارك.
- طريقة المعادلة: تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة التي تتمثل في: (قرار وزاري، 2008، صفحة 17)

- على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:

*إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محلا لقيمة المحاسبية لتلك السندات.

*احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمجة.

- على مستوى حساب النتائج المدمج:

*يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك

*الأخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

## 2.4. طرق توحيد الحسابات حسب المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي

هي كالتالي:

أ. طريقة الدمج الكلي: تنطوي هذه الطريقة على ما يلي: (OBERT & MAIRESSE, 2015, p. 368)

- دمج حسابات الشركة الدامجة مع عناصر حسابات الشركات المندمجة بعد إجراء التعديلات الممكنة.

- توزيع حقوق الملكية والنتيجة بين مصالح الشركة الدامجة ومصالح المساهمين الآخرين أو الشركات الزميلة المسماة "حقوق الأقلية".

- إلغاء المعاملات والحسابات بين الشركة الدامجة والشركات المندمجة.

ب. طريقة الدمج النسبي: هي طريقة للتوحيد، منصوص على استخدامها من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية قبل التعديل الأخير لسنة 2013، الذي يخص الكيانات المشاركة والزميلة

ولتطبيق هذه الطريقة يجب توافر مجموعة من الشـروط أهمها وجود عقد يقضـي أن كل القرارات المالية والتشـغيلية تكون بصـورة مشـتركة. وتنطوي هذه الطريقة على ما يلي: (OBERT & MAIRESSE, 2015, p. 368)

- يدمج في حسابات الشركة الدامجة الجزء الذي يمثل حصصه في حسابات الشركة المندمجة، بعد إجراء التعديلات اللازمة ولاوجود لحقوق الأقلية.
- حذف المعاملات والحسابات بين الشركة الدامجة نسبيا والشركات الأخرى المدمَجة.

ج. طريقة حقوق الملكية: عرفها المعيار المحاسبي الدولي (IAS28) المعدل سنة 2011 بأنها طريقة محاسـبة يُثبت بموجبها الاسـتثمار بشـكل أولي بالتكلفة ويُعدل بعد ذلك للتغير في حصـة المنشـأة المستثمرة في صافي أصول المنشأة المُستثمر فيها بعد الاستحواذ. ويتضمن ربح أو خسارة المنشأة المستثمرة حصتها في ربح أو خسارة المنشأة المستثمر فيها، ويتضمن الدخل الشامل الآخر للمنشأة لمسـتثمرة نصـيبها من الدخل الشـامل الآخر للمنشـأة المسـتثمر فيها. (مؤسـسـة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 617) ويجب على المنشأة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على منشـأة مسـتثمر فيها، أن تحاسـب عن اسـتثمارها في المنشـأة الزميلة أو المشـروع المشـترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، باستثناء عندما يتأهل ذلك الاستثمار للإعفاء. ولا يلزم المنشأة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك إذا كانت المنشأة هي منشـأة أم معفاة من إعداد القوائم المالية الموحدة، أو عندما ينطبق جميع ما يلي: (مؤسـسـة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016، صفحة 619)

✹ المنشـأة هي منشـأة تابعة مملوكة بشـكل كامل أو منشـأة تابعة مملوكة بشـكل جزئي لمنشـأة أخرى، وأن ملاكها الآخرين، بما فيهم الذين لولا ذلك لم يكن ليكون لهم حق التصـويت، تم إخطارهم عن عدم تطبيق المنشأة لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك.

✹ لا تُتداول أدوات الدين أو حقوق الملكية للمنشأة في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق خارج سوق نظامية، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).

✹ لم تودع المنشـأة، أو ليسـت في سـياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى، لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.

تتم المحاسبة عن الشركات التي يكون للشركة الأم سلطة السيطرة عليها في السياسات المالية والتشغيلية كشركات تابعة. وعندما يكون لدى الشركة القدرة على ممارسة السيطرة المشتركة يتم المحاسبة عن المنشآت كمشاريع مشتركة، وعندما تمتلك المجموعة القدرة على ممارسة تأثير مهم يتم المحاسـبة عنها كشـركات زميلة. ويتم إدراج نتائج وموجودات ومطلوبات الشـركات الزميلة والمشاريع المشتركة في البيانات المالية الموحدة باستخدام طريقة حقوق الملكية. (ROBINSON & others, 2015, p. 741)

## خاتمة ونتائج الدراسة

إن هيمنة موجة العولمة التي يشهدها العالم والتطور الاقتصادي والتكنولوجي الهائلين، إضافة إلى كبر حجم الشركات وتوسع النشاط الاقتصادي، وكذا اشتداد المنافسة في الأسواق سواء المحلية أو العالمية، أدت بالشركات إلى ضرورة إيجاد حل يمكنها من اكتساب مركز تنافسي يضمن لها البقاء على الأقل، الأمر الذي جعل التعاون والتكتل بين مختلف المؤسسات أمرا ضروريا، حيث أخذت هذه التكتلات في الغالب شكل مجمعات اقتصادية متكونة من عدة شركات مستقلة قانونيا و خاضعة لإدارة اقتصادية وحيدة حيث تعدّ الشركات القابضة من أحدث الأشكال التي تهدف إلى تكوين تجمعات اقتصادية كبيرة وقوية قادرة على المنافسة والصمود في وجه التطورات الاقتصادية السريعة على مستوى العالم وتحقيق أعلى معدلات النمو الاقتصادي. ومن خلال ما سبق دراسته في هذا البحث، فقد خلصنا إلى ما يلي:

- توحيد الحسابات عبارة عن تقنية تسمح بإعداد قوائم مالية للمجمع، حيث تسمح هذه التقنية بتقديم صورة صادقة عن الذمة والوضعية المالية ونتيجة المجمع كأنه وحدة واحدة.
- يعد محيط التوحيد أهم محدد لطريقة التوحيد المحاسبي للشركات التابعة التي تتوقف على السيطرة.
- اختلفت المصطلحات المستعملة في كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، حيث استعمل النظام المحاسبي المالي في الجزائر مصطلح الرقابة أو المراقبة، بينما استعملت المعايير مصطلح السيطرة، كما اهتم المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 10بالاستثمارفي الكيانات أو في جزء من أنشطتها والعوائد المتأتية من هذا الاستثمار، على خلاف النظام المحاسبي المالي الذي اهتم بالرغبة في التسيير للشركة المراقبة.
- ركز المشرع الجزائري في تحديد مفهوم الرقابة على مفهوم امتلاك أو السيطرة على حقوق التصويت للحكم على قدرة الشركة الأم في السيطرة على الشركات التابعة من أجل إعداد التقارير المالية الموحدة، بينما ركز المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 10 على التقويم النوعي، حيث لا تحتوي على المساهمات المالية وتركز على العوائد للسيطرة.
- هناك اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري في تحديد الشركات الملزمة بإعداد وعرض الحسابات الموحدة، حيث حددها النظام المحاسبي بكل الشركات التي يكون مقرها الرئيس في الجزائر والتي تراقب شركات أخرى، أما القانون التجاري فحصرها في الشركات القابضة المسعرة في البورصة.
- جاء المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 10بتعريف جديد للسيطرة، وأصبح يعتمد على التعريف النوعي أكثر منه الكمي، وهو بعيد عن التعريف الذي تبناه النظام المحاسبي المالي، حيث نلاحظ أن مصطلح السيطرة تدعم بنوع من الكيانات التي تدخل محيط التجميع، وهي الكيانات ذات الغرض الخاص التي لم يتحدث عنها النظام المحاسبي المالي تماما.
- يسمح النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقة التكامل الشامل والمستمدة من المعايير المحاسبية الدولية، وبالتحديد المعيار (IAS27) قبل التعديل الذي أقرها أيضا (IFRS10).
- حذفت طريقة الإدماج النسبي من المعايير مع إبقائها في النظام المحاسبي المالي وهذا ما يسبب إشكالا بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات.

من ثمة وبناءً على هذه النتائج المتحصل عليها، فإننا توصلنا إلى نتيجة عامة مفادها "يوجد توافق في عديد الجوانب المتعلقة بالإطار القانوني والتنظيمي لتوحيد الحسابات في الجزائر مع ما جاءت به المعايير الدولية"، وهذا راجع إلى أن نظامها المحاسبي مستمد من المعايير الدولية، مع وجود بعض الاختلافات التي تعزى إلى التعديلات التي طرأت على المعايير الدولية للمحاسبة بعد صدور النظام المحاسبي المالي التي لم تستطع الجزائر مواكبتها.

وبناءً عليه، فإننا نقترح إعادة النظر في بعض جوانب الإطار القانوني والتنظيمي لتوحيد حسابات مجمع الشركات في الجزائر، وضرورة وجود تنسيق بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري، بما يمكن من مواكبة آخر المستجدات في المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

## قائمة المصادر والمراجع

### أولا: قائمة المراجع باللغة العربية


1. الأمر رقم 95-25. (25 سبتمبر, 1995). المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية*. العدد 55، المؤرخة في 27 سبتمبر1995.
2. بن زراع، رابح. (2010/2009). *النظام الجبائي لمجمع الشركات*، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون (غير منشورة)، جامعة باجي مختار، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون، فرع قانون الأعمال، عنابة.
3. بوغازي، زينب. (2017/2016). *توحيد حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية –دراسة حالة مجمع صيدال*. أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية (غير منشورة)، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1.
4. رفيف، خديجة. (2018/2017). *مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات*، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية (غير منشورة). تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2.
5. شنوف، حمزة. (2017). *قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي –دراسة حالة مجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009*، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير(غير منشورة)، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
6. طبشي، م، وآخرون .*(2014) .إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 27.* مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات –اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري المالي

والعمومي على ضـوء التجارب الدولية .ورقلة :كلية العلوم الاقتصـادية والتجارية وعلوم التسـيير، جامعة قاصدي مرباح.

7. عريوة، رشيد. (2018/2017). *إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية –دراسة حالة مجمع صيدال*، أطروحة (غير منشورة) مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
8. علال قاشـي. (2020). النظام القانوني لمجمع الشـركات. (كلية الحقوق والعلوم السـياسـية، جامعة محمد بوضياف، المحرر) *مجلة الدراسات والبحوث القانونية*، 5(1).
9. *القانون التجاري* .(2007) .الجزائر: دار بلقيس للنشر.
10. قرار وزاري. (26 يوليو، 2008). يحدد قواعد التقييم والمحاسـبة ومحتوى الكشـوف المالية وعرضـها وكذا مدّونة الحسـابات وقواعد سـيرها. الجريدة *الرسـمية للجمهورية الجزائرية*، العدد 19، المؤرخة في 25مارس2009.
11. قرار وزاري. (9 أكتوبر، 1999). يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسـابات المجمع. *الجريدة الرسـمية للجمهورية الجزائرية*، العدد 87، المؤرخة بتاريخ 30شـعبان عام 1420 الموافق 8 ديسـمبر سـنة 1999.
12. المرسوم التشريعي رقم 08/93. (25 أبريل، 1993). المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري. *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية* ،العدد 27، المؤرخة في 3 ذي القعدة عام1413الموافق لـ27 أبريل 1993.
13. مؤسـسـة المعايير الدولية للتقارير المالية. (2016). *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المترجمون)

## ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1. (2020, 6 20). Récupéré sur petite entreprise: https://www.petite-entreprise.net
2. BACHY, B., & SION, M. (2009). *Analyse financière des comptes consolidés normes IFRS* (éd. 2eme Edition). Paris: Dunod.
3. BARNETO, P., & GREGORIO, G. (2009). *Finance-dscg2: manuel et applications*. Paris: Dunod.
4. BODE, M. (2010). *le groupe international de sociétés*, publications universitaires européennes. Suisse: Peter Lang SA.
5. Direction Générale Des Impôts. (2014). *Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées*. Alger, Ministère des Finances.

6. EFFANTIN, R. (2010*). les comptes de groupe : techniques de consolidation approche méthodologique*. France: L'Harmattan.
7. OBERT, R., & MAIRESSE, M.-P. (2015). *comptabilité approfondie- manuel et applications*. Paris: Dunod.
8. ROBINSON, T., & others. (2015). *International Financial Statement Analysis* (éd. 3rd Edition). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.