وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باتنة 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التجميع المحاسبي والإندماج الجبائي لمجمع الشركات

-دراسة حالة لمجمع صيدال-

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه - الطور الثالث - في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

إعداد الطالب:

بروخيرالدين

تحت إشراف:

د. فنغورعبد السلام

أعضاء لجنة المناقشة

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
أ.د. عامرعيساني	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	رئيسا
د. فنغورعبد السلام	أستاذ محاضر "أ"	جامعة باتنة 1	مشرفا ومقررا
أ.د. سي محمد لخضر	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	عضوا
أ.د. بالرقي تيجاني	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	عضوا
د. سميربن براح	أستاذ محاضر "أ"	جامعة باتنة 1	عضوا
د. ساعد بوراوي	أستاذ محاضر "أ"	المركز الجامعي بريكة	عضوا

السنة الجامعية: 2023-2024

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع، والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم سيد المرسلين وخاتم النيين وبعد:

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى الوالدين الكريمين أمي وأبي أطال الله عمرهما وأدام عزهما؛

إلى الأخوة جلال، عبد النور، هشام، أسيا، أسامة، وأيمن؛

إلى زوجة أخي دنيا وإبنها خـــــــولة؛

إلى أصدقائي عبد الرزاق، فارس، عبد الستار، لسعد، عبد الغاني، إبراهيم، حامدي محمد، مهدي، مبروك، جلال بوشارب؛

إلى أستاذي وأخي أخي العزيز لوشن محمد؛

إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وبالأخص أساتذة المحاسبة.

شكرا وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل من ساعدني في إنجاز هذا العمل وأخص بالذكر:

الأستاذ المشرف عبد السلام فنغور على نصائحه وتوجيهاته خلال إعداد هذه الأطروحة؛

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأساتذة الذين ساهمو في إثراء هذا الموضوع من قريب أو بعيد؛

كم أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لإطارات مجمع صيدال (المديرية العامة) على صبرهم وتقديم بد المساعدة في إخراج هذه البحث وأخص بالذكر رئيس مصلحة التجميع المحاسبي جبارة رضا، عمار بوروبي، شفيقة منقلاتي.

ملخص:

تتناول هذه الدراسة أحد المواضيع المعاصرة في مجال المحاسبة وهو التجميع المحاسبي والإندماج الجبائي؛ أي إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع الشركات المكون من الشركة الأم والشركات التابعة والترتيبات المشتركة وكذلك تطبيق نظام الإندماج الجبائي من أجل تحديد الربح الموحد للشركات التي تستوفي الشروط القانونية.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى إلتزام مجمع الشركات في إعداد قوائمه المالية المجمعة وفقا لنظرية الكيان أو الوحدة الإقتصادية، وهل شروط الإندماج الجبائي ميسرة لتحقيق الوفر الجبائي. للإجابة على إشكالية الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في الجوانب النظرية ومنج دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

توصلت الدراسة إلى أن النظرية المتبعة في إعداد القوائم المالية المجمعة مزيج بين نظرية الكيان في متطلبات الإفصاح المحاسبي والمعالجات المحاسبية للعمليات البينية ونظرية الملكية في عملية دمج الأصول للشركات التابعة والترتيبات المشتركة بالإعتماد على القيم الدفترية عند إعداد القوائم المالية المجمعة، كم توصلت الدراسة أيضا في جانبها الجبائي أن شروط تطبيق نظام الإندماج الجبائي صعبة وتحقيق الوفر الجبائي يكون بالنسبة للشركات التي تحقق خسائر.

كلمات مفتاحية: مجمع الشركات، التجميع المحاسبي، نظريات التجميع المحاسبي، معايير التجميع المحاسبي، الإندماج الجبائي.

summary:

This study deals with one of the contemporary topics in the field of accounting, which is accounting consolidation and tax consolidation. That is, preparing consolidated financial statements for the corporate group consisting of the parent company, subsidiaries and joint arrangements, as well as applying the tax merger system in order to determine the consolidated profit for companies that meet the legal requirements.

This study aims to clarify the extent to which the corporate group is committed to preparing its consolidated financial statements according to the entity or economic unit theory, and whether the tax merger conditions are easy to achieve tax savings. To answer the problem of the study, the descriptive and analytical approach was relied on in the theoretical aspects and a case study approach in the applied side.

The study concluded that the theory followed in the preparation of the consolidated financial statements is a mixture between the entity theory in accounting disclosure requirements and accounting treatments for inter-operations and the ownership theory in the process of merging assets for subsidiaries and joint arrangements based on book values when preparing the consolidated financial statements. The conditions for applying the tax merger system are difficult, and fiscal savings are achieved for companies that achieve losses.

Keywords: corporate group, accounting consolidation, accounting consolidation theories, accounting consolidation standards, tax consolidation.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	
شكر وعرفان	
الملخص	IV - IV
فهرس المحتويات	IV - IV
فهرس الجداول	IV - IV
فهرس الأشكال	IV
فهرس الملاحق	IV - IV
قائمة المختصرات	IV
مقدمة عامة	ب - ص
الفصل الأول: الإطار النظري لمجمع الشركات	42-01
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية مجمع الشركات	03
المطلب الأول: نشأة مجمعات الشركات وأسبابها	03
المطلب الثاني: تعريف وخصائص مجمع الشركات	08
المطلب الثالث: مقارنة بين مجمع الشركات والمنظمات الأخرى ذات الصلة	12
المطلب الرابع: طرق تكوين مجمع الشركات	15
المبحث الثالث: تطور نظرية الشركة والمجمعات في الفكر القانوني	19
المطلب الأول: نظرية الامتياز أو نظرية الكيان الإصطناعي لمجمع الشركات	19
المطلب الثاني: النظرية الكلية أو التجميعية ونظرية الكيان الطبيعي أو الحقيقي لمجمع الشركات	21
المطلب الثالث: تأثير نظرية الوكالة على تطور المجمعات	25
المبحث الثالث: الروابط المالية بين شركات المجمع	29
المطلب الأول: رابط السيطرة	29
المطلب الثالث: روابط المساهمة	33
المطلب الثالث: تطبيقات حول الروابط المختلفة بين الشركة الأم والشركات التابعة	37
خلاصة الفصل	42
الفصل الثاني: الإطار النظري للتجميع المحاسبي	96-44
تمهيد	44
المبحث الأول: عموميات حول التجميع المحاسبي	45

المطلب الأول: مراحل نشأة وتطور التجميع المحاسبي	45
المطلب الثاني: تعريف التجميع المحاسبي ومبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني	49
المطلب الثالث: طرق التجميع المحاسبي	52
المبحث الثاني: النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي	58
المطلب الأول: عرض وتحليل نظريات التجميع المحاسبي	58
المطلب الثاني: مقارنة بين نظريات التجميع المحاسبي	64
المطلب الثالث: الممارسة الحالية لنظريات التجميع المحاسبي	71
المبحث الثالث: دراسة وتحليل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الخاصة بالحسابات المجمعة	74
المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية IAS	74
المطلب الثاني: معايير التقارير المالية الدولية IFRS	77
المطلب الثالث: أهم المستجدات الخاصة بمعايير التجميع المحاسبي	91
خلاصة الفصل	96
الفصل الثالث: الإطار الهيكلي والقانوني لمجمع الشركات والحسابات المجمعة في الجزائر	153-98
تمهيد	98
المبحث الأول: الإطار القانوني والهيكلي لمجمع الشركات في الجزائر	99
المطلب الأول: نشأة وتطور المجمعات في الجزائر	99
المطلب الثاني: الإطار القانوني لمجمع الشركات والتجمعات ذات المصالح الاقتصادية	106
المطلب الثالث: التمييز بين مجمع الشركات والمركبات	108
المبحث الثاني: الجوانب القانونية لتجميع الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF	111
المطلب الأول: تطور الأنظمة المحاسبية والتجميع المحاسبي في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي	111
المطلب الثاني: التجميع المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF	115
المطلب الثالث: الإطار المفاهيمي والتنظيمي للتجميع المحاسبي في ظل قوانين النظام المحاسبي المالي	119
المبحث الثالث: الإجراءات التقنية لعمليات تجميع الحسابات	126
المطلب الأول: العمليات التحضيرية	127
المطلب الثاني: تحديد فارق الإدماج الأول	133
المطلب الثالث: إجراءات إقصاء العمليات البينية (الإستبعاد)	136
المطلب الرابع: العرض والإفصاح للكشوف المالية المدمجة	142

خلاصة الفصل	153
الفصل الرابع: نظام الإندماج الجبائي لمجمع الشركات	200-155
تمهيد	155
المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الاندماج الجبائي	156
المطلب الأول: نشأة نظام الاندماج الجبائي	156
المطلب الثاني: تعريف نظام الإندماج الجبائي والإختلاف مع التجميع المحاسبي	160
المطلب الثالث: أشكال نظام الاندماج الجبائي وأهم مزايا وعيوب هذا النظام	163
المطلب الرابع: الأنظمة الجبائية لمجمعات الشركات	170
المبحث الثاني: الإطار القانوني لنظام الإندماج الجبائي في الجزائر	174
المطلب الأول: تحليل مضمون المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	174
المطلب الثاني: الإجراءات والتحفيزات الجبائية لتطبيق نظام الإندماج الجبائي	177
المطلب الثالث: واقع تطبيق نظام الإندماج الجبائي على مستوى المجمعات في الجزائر	179
المبحث الثالث: الجوانب التقنية والمحاسبية لنظام الإندماج الجبائي	181
المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية لكل شركة	181
المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية الموحدة	184
المطلب الثالث: تحديد الضريبة الإجمالية ودفعها	189
المطلب الرابع: الجانب التطبيقي للإندماج الجبائي	193
خلاصة الفصل	200
الفصل الخامس: دراسة حالة لمجمع صيدال	202-
تمهيد	202
المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال	203
المطلب الأول: نشأة وتنظيم مجمع صيدال	203
المطلب الثاني: سياسة صيدال في إطار الشراكة والمساهمات	210
المطلب الثالث: وحدات ومخابر مجمع صيدال	212
المبحث الثاني: تحديد محيط التجميع المحاسبي	217
المطلب الأول: المحاسبة عن حيازة أسهم الشركة التابعة IBERAL وSOMEDIAL	217
المطلب الثاني: بنية مجمع صيدال	222

المطلب الثالث: محيط التجميع المحاسبي	224
المبحث الثالث: إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة	226
المطلب الأول: تطبيق طريقة الدمج الشامل على الشركات التابعة	226
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركات التي يتم دمجها بطريق المعادلة	246
المطلب الثالث: إعداد ورقة التسوية وعرض القوائم المالية المجمعة بعد المعالجات المحاسبية	258
المطلب الرابع: تحليل مدى الإلتزام بمتطلبات القياس والإفصاح وفقا لنظرية الكيان للقوائم المالية المجمعة المعدة من طرف مجمع صيدال	263
المبحث الرابع: الجانب الجبائي الخاص بتحديد الربح الجبائي لمجمع صيدال	267
المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية الخاص بالشركة الأم والشركة التابعة IBERAL	267
المطلب الثاني: تحديد الربح الجبائي لمجمع صيدال بعد تطبيق نظام الإندماج الجبائي	271
خلاصة الفصل	276
خاتمة عامة	283-278
قائمة المراجع	302-285
الملاحق	340-304

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-01)	مقارنة بين مجمع الشركات والشركة القابضة	12
(02-01)	مقارنة بين مجمع الشركات وتجمع المصالح الإقتصادي	13
(03-01)	مقارنة بين مجمع الشركات والشركات متعددة الجنسيات	15
(04-01)	حساب نسبة المساهمة والسيطرة في حالة الروابط البسيطة	37
(05-01)	حساب نسبة المساهمة والسيطرة في حالة انقطاع سلسلة السيطرة	38
(06-01)	حساب نسبة المساهمة والسيطرة	39
(07-01)	حساب نسبة السيطرة والمساهمة عبر تسلسل متعدد	40
(08-02)	المقارنة بين نظريات التجميع المحاسبي	70
(09-02)	التغيرات بين المعيار IAS 27 وتفسير اللجنة الدائمة SIC 12 والمعيار IFRS 10	93
(10-02)	مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 ومعيار التقرير المالي الدولي IFRS 11	95
(11-03)	المقارنة بين الشركة التابعة والفرع	110
(12-03)	المقارنة بين الحسابات المجمعة والمركبة	125
(13-03)	الميزانية جانب الأصول	143
(14-03)	الميزانية جانب الخصوم	144
(15-03)	حساب النتائج حسب الطبيعة	146
(16-03)	جدول تغيرات الأموال الخاصة	148
(17-03)	جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة	150
(18-03)	جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة الغير مباشرة	151
(19-04)	المجمعات التي تطبق نظام الإندماج الجبائي	179
(20-04)	ملخص التعديلات الخاصة بالمعاملات بين شركات المجمع	188
(21-04)	النتيجة المحاسبية والجبائية قبل IBS	193
(22-04)	النتيجة المحاسبية والجبائية قبل IBS والضريبة في عياب الإندماج الجبائي	193
(23-04)	حساب الضريبة في حالة تطبيق الإندماج الجبائي	194
(24-04)	النتيجة الجبائية والعجز المرحل قبل الإندماج	195
(25-04)	تحديد النتائج الجبائية الفردية	197
(26-04)	تحديد سقف النتائج	197
(27-04)	تحديد النتائج الجبائية الفردية بتطبيق الإندماج الجبائي	198
(28-04)	تحديد النتائج الجبائية الموحدة	198

(29-04)	تحديد الوفورات الضريبية المحققة	199
(30-05)	تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة IBERAL المرحلة الأولى	217
(31-05)	تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة IBERAL المرحلة الثانية	218
(32-05)	عملية الحيازة الإجمالية	218
(33-05)	تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة SOMEDIAL المرحلة الأولى	220
(34-05)	تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة SOMEDIAL المرحلة الثانية	220
(35-05)	عملية الحيازة الإجمالية	221
(36-05)	المساهمات التي يحوزها مجمع صيدال	222
(37-05)	جانب الأصول لميزانية الشركة الأم	226
(38-05)	جانب الخصوم لميزانية الشركة الأم	227
(39-05)	حساب النتائج للشركة الأم	228
(40-05)	جانب الأصول لميزانية الشركة التابعة IBERAL	229
(41-05)	جانب الخصوم لميزانية الشركة التابعة IBERAL	230
(42-05)	حساب النتائج للشركة التابعة IBERAL	230
(43-05)	جانب الأصول لميزانية الشركة التابعة SOMEDIAL	231
(44-05)	جانب الخصوم لميزانية الشركة التابعة SOMEDIAL	231
(45-05)	حساب النتائج للشركة التابعة SOMEDIAL	232
(46-05)	جانب الأصول للميزانية المجمعة في 2020/12/31	233
(47-05)	جانب الخصوم للميزانية المجمعة في 2020/12/31	234
(48-05)	حساب النتائج المدمج في 2020/12/31	235
(49-05)	وضعية التجميع للحقوق والديون	236
(50-05)	وضعية التجميع للزبائن والمدنيين الأخرين	237
(51-05)	تحديد حصة صيدال وحقوق الأقلية في الشركة التابعة IBERAL	238
(52-05)	تحديد حصة صيدال وحقوق الأقلية في الشركة التابعة SOMEDIAL	239
(53-05)	ملخص لحقوق الأقلية والديون بعد المعالجة المحاسبية	240
(54-05)	المعالجات الخاصة بحساب النتائج	241
(55-05)	جانب الأصول للميزانية المدمجة	242

(56-05)	جانب الخصوم للميزانية المدمجة	243
(57-05)	حساب النتائج المدمج	244
(58-05)	ملخص لإقصاء العمليات البينية	246
(59-05)	حساب فارق المعادلة بالنسبة للمساهمات المقومة بطريقة حقوق الملكية	247
(60-05)	حساب النتائج الخاص بالمساهمات	249
(61-05)	المعالجة المحاسبية للسندات المقومة بالمعادلة جانب الأصول	250
(62-05)	المعالجة المحاسبية للسندات المقومة بالمعادلة جانب الخصوم	250
(63-05)	المعالجة المحاسبية للحصة في النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة حساب النتائج	251
(64-05)	الميزانية المجمعة للشركات المقومة بطريقة المعادلة جانب الأصول	252
(65-05)	الميزانية المجمعة للشركات المقومة بطريقة المعادلة جانب الخصوم	253
(66-05)	حساب النتائج المدمج للشركات المقومة بطريقة المعادلة	254
(67-05)	تحديد قيمة فارق المعادلة بالنسبة للشركات التي تدخل في محيط التجميع	255
(68-05)	تحديد حصة صيدال من نتائج الشركات المقومة بالمعادلة	256
(69-05)	تحديد حصة صيدال في نتائج الشركات المقومة بالمعادلة	256
(70-05)	نتيجة الشركة الأم بعد التعديلات	257
(71-05)	الشركات والمساهمات الغير مدرجة في محيط التجميع المحاسبي	257
(72-05)	جانب الأصول للميزانية المجمعة بعد المعالجة المحاسبية	258
(73-05)	جانب الخصوم للميزانية المدمجة بعد المعالجة المحاسبية	259
(74-05)	حساب النتائج المدمج المجمعة بعد المعالجة المحاسبية	260
(75-05)	جدول تدفقات الخزينة	261
(76-05)	جدول التغيرات في الأموال الخاصة	262
(77-05)	جزء من جانب الخصوم للميزانية المدمجة	264
(78-05)	جزء من حساب النتائج المدمج	265
(79-05)	سندات المساهمة للشركات المقومة بالمعادلة	266
(80-05)	النتيجة المحاسبية للشركة الأم	267
(81-05)	الجدول 09 للنتيجة الجبائية للشركة الأم	268

(82-05)	النتيجة المحاسبية للشركة التابعة IBERAL	269
(83-05)	الجدول 09 للنتيجة الجبائية للشركة التابعة IBERAL	270
(84-05)	جدول يوضح الربح الإجمالي للشركة الأم والشركة التابعة IBERAL	271
(85-05)	الجدول 09 لتحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم والشركة التابعة IBERAL الموحدة	273-272
(86-05)	تحديد النتيجة المحاسبية الموحدة للشركة الأم والتابعة	273
(87-05)	مقارنة بين النتائج المحصل عليها قبل وبعد تطبيق نظام الإندماج الجبائي	274

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(01-01)	التكوين عن طريق إقتناء الأصول	17
(02-01)	الشركات المسيطرة من قبل مجموعة أخرى	28
(03-01)	المساهمة المباشرة	33
(04-01)	المساهمة الغير مباشرة	34
(05-01)	المساهمة المتبادلة	34
(06-01)	المساهمة الدائرية	35
(07-01)	المساهمة المركبة	36
(08-01)	الروابط البسيطة المباشرة وغير المباشرة	37
(09-01)	الروابط البسيطة مع انقطاع سلسلة السيطرة	38
(10-01)	الروابط البسيطة مع انقطاع سلسلة السيطرة	39
(11-01)	الروابط البسيطة المباشرة وغير المباشرة عبر تسلسل متعدد	40
(12-02)	المقارنة بين النظريات الثلاثة للاعتراف بصافي الأصول في الشركة التابعة	67
(13-02)	المقارنة بين النظريات الثلاثة للاعتراف بنتائج الشركات التابعة في حساب النتائج	69
(14-02)	الممارسة الحالية لنظريات التجميع المحاسبي	73
(15-03)	تطور تسيير مساهمات الدولة	105
(16-03)	مراحل التجميع المحاسبي	126
(17-04)	الإندماج الجبائي الرأسي	164
(18-04)	الاندماج الجبائي «Papillon»	165
(19-04)	الاندماج الجبائي الافقي	167
(20-04)	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	205
(21-05)	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	205
(22-05)	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة	209
(23-05)	المساهمات التي يحوزها مجمع صيدال	222
(24-05)	الشركات المكونة لمجمع صيدال	223
(25-05)	محيط التجميع المحاسبي وفق مجمع صيدال	225
(26-05)	محيط الإندماج الجبائي	271

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
(01-05)	تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة IBERAL	304
(02-05)	تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة IBERAL	306
(03-05)	تقييم الأراضي والبناءات	308
(04-05)	تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة SOMEDIAL	309
(05-05)	تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة SOMEDIAL	310
(06-05)	جانب الأصول لميزانية الشركة الأم	311
(07-05)	جانب الخصوم لميزانية الشركة الأم	312
(08-05)	حساب النتائج للشركة الأم	313
(09-05)	جانب الأصول لميزانية الشركة التابعة IBERAL	314
(10-05)	جانب الخصوم لميزانية الشركة التابعة IBERAL	315
(11-05)	حساب النتائج للشركة التابعة IBERAL	316
(12-05)	جانب الأصول لميزانية الشركة التابعة SOMEDIAL	317
(13-05)	جانب الخصوم لميزانية الشركة التابعة SOMEDIAL	318
(14-05)	حساب النتائج للشركة التابعة SOMEDIAL	319
(15-05)	جانب الأصول للميزانية المجمعة في 2020/12/31	320
(16-05)	جانب الخصوم للميزانية المجمعة في 2020/12/31	321
(17-05)	حساب النتائج المجمع في 2020/12/31	322
(18-05)	وضعية التجميع للحقوق والديون	323
(19-05)	وضعية التجميع للزبائن والمدنيين الأخرين	324
(20-05)	تحديد حصة صيدال وحقوق الأقلية في الشركة التابعة IBERAL	325
(21-05)	تحديد حصة صيدال وحقوق الأقلية في الشركة التابعة SOMEDIAL	325
(22-05)	جانب الأصول للميزانية المجمعة	326
(23-05)	جانب الخصوم للميزانية المجمعة	327
(24-05)	حساب النتائج المجمع	328
(25-05)	حساب فارق المعادلة بالنسبة للمساهمات المقومة بطريقة حقوق الملكية	329
(26-05)	حساب النتائج الخاص بالمساهمات	330
(27-05)	المعالجة المحاسبية للسندات المقومة بالمعادلة جانب الأصول	331

(28-05)	الميزانية المجمعة للشركات المقومة بطريقة المعادلة جانب الأصول	332
(29-05)	الميزانية المجمعة للشركات المقومة بطريقة المعادلة جانب الخصوم	333
(30-05)	حساب النتائج المجمع للشركات المقومة بطريقة المعادلة	334
(31-05)	جدول تدفقات الخزينة	336-335
(32-05)	جدول التغيرات في الأموال الخاصة	337
(33-05)	الجدول 09 للنتيجة الجبائية للشركة الأم	338
(34-05)	الجدول 09 للنتيجة الجبائية للشركة التابعة IBERAL	339

قائمة المختصرات

الإختصار	بالفرنسية	المصطلح بالعربية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
GIE	Groupement d'intérêt économique	تجمع المصالح الاقتصادي
IAS	international accounting standards	معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
SPE	Special Purpose Entity	الكيانات ذات الأغراض الخاصة
SGP	Les Sociétés Gestion par Actions	شركات تسيير مساهمات
SCF	Le System Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
PCG	Plan comptable général	المخطط المحاسبي الفرنسبي
PCN	Plan Comptable Algérien	المخطط المحاسبي الوطني
CGI	Code Générale d'impôts	قانون الضرائب العام
CJEU	Cour de justice de l'Union européenne	محكمة العدل التابعة للاتحاد الأوروبية
EMNR	Entité Mère Non Résidente	كيان أم غير مقيم
IBS	L'impôt sur les bénéfices des sociétés	الضرائب على أرباح الشركات
TAP	La Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على انشاط المهني
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة

مقدمة عامة

مقدمة عامة

شكلت المحاسبة أحد الأدوات الرئيسية التي تعتمد عليها الشركات من خلال مخرجاتها (القوائم المالية) في تقييم حصيلة نشاطها وفيما بعد أداة لإتخاذ القرار حين تعدد مستخدمي القوائم المالية، لذلك حرصت الأنظمة المحاسبية على إعداد قوائم مالية ذات جودة من خلال عرض المعلومة المالية بخصائصها الأربعة.

كان لتطور العلاقات والروابط القانونية والتنظيمية بين الشركات دور كبير في تشكيل ما يعرف بمجمع الشركات الذي ينظر إليه كوحدة إقتصادية واحدة، مم أجبر النظم المحاسبية على تطوير تقنيات محاسبية تتماشى وواقع هذه التنظيمات ويعبر على حصيلتها الحقيقية كوحدة واحدة، وهذا ما عرف بالتجميع المحاسبي الذي هو عبارة عن تقنية محاسبية يتم من خلالها جمع أرصدة الحسابات للعديد من الشركات بالإعتماد على طرق، سياسات، ومعالجات محاسبية تسمح بتصوير الوضعية الإجمالية للشركات كأنها وحدة إقتصادية واحدة.

يعود ظهور التجميع المحاسبي في نهاية القرن الثامن عشر في الولايات المتحدة الأمريكية عقب صدور قانون سنة 1889 الذي يسمح للشركات بحيازة أسهم شركات أخرى بإعتباره أول خطوة لإنشاء ما يعرف بعلاقات المساهمة بين الشركات، وكان لهذا القانون دور كبير في ظهور أول موجة للإندماج بين الشركات بأشكاله المختلفة.

وقد تطور التجميع المحاسبي منذ ظهوره حتى الأن حيث يمكن حصره في ثلاث أبعاد رئيسية:

البعد النظري: عرفت النظرية المحاسبية عدة مقاربات كأساس للتجميع (من نظرية الملكية، نظرية الشركة الأم، إلى نظرية الكيان)؛

البعد القانوني: في مراحله الأولى لم يكن هناك أي نصوص قانونية تأطر التجميع المحاسبي إلى غاية الأزمة العالمية وإنهيار سوق الأسهم سنة 1929 أصبحت الحسابات المجمعة إلزامية، من هذا التاريخ أصبحت قوانين الشركات لمختلف الدول تهتم بتنظيم وإعداد الحسابات المجمعة والإعتراف بها وإلزام الشركات بإعدادها؛

أما البعد الثالث فيتعلق بتقنيات التجميع من خلال تطور مفهوم السيطرة بإعتباره الأساس لتحديد محيط الإندماج وطرق التجميع المحاسبي (من السيطرة المطلقة إلى السيطرة النسبية عبر نسب حقوق التصويت).

كان لصدور المعايير المحاسبية الدولية دور بارز في توحيد الممارسة المحاسبية في مجال التجميع المحاسبي حيث يعتبر المعيار المحاسبي الدولي IAS 03 "القوائم المالية المجمعة وطريقة حقوق الملكية" الذي صدر في سنة 1976 أول معيار يتعلق بالتجميع المحاسبي والمعيار المحاسبي IAS 22 الخاص بالإندماج والإستحواذ وذلك في سنة 1983، توالت التعديلات بصدور ثلاث معايير محاسبية هي IAS 27، IAS 28، و IAS 31 وذلك في سنة 1988

بديلا للمعيار IAS 03، وأخر هذه التعديلات في سنة 2011 من خلال إصدار ثلاث معايير جديدة هي IFRS 10، IFRS 11، و12 IFRS وإلغاء المعيار الدولي IAS 31 وتعديل المعيار IAS 27.

هذه التعديلات المتتالية دليل على إهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بمعايير التجميع المحاسبي نظرا لتأثره بالقضايا العالمية، حيث حملت المعايير المحاسبية جزء من المسؤولية في الأزمة المالية لسنة 2008 وذلك راجع لقصور مفهوم السيطرة في المعيار المحاسبي الدولي IAS 27.

لم يكن الجانب الجبائي بعيدا عن الجانب المحاسبي بالرغم من إختلاف القواعد المحاسبية وإختلاف المقاربات التي تحدد النظامين، حيث حظيت المجمعات بإهتمام كبير بإنشاء أنظمة جبائية تتماشى ومنطق المجمع وتبقى الولايات المتحدة الأمريكية هي الرائد في هذا المجال من خلال صياغة أول نضام جبائي عرف بنظام الربح الموحد "bénéfice consolidé" سنة 1917، ويرجع سبب ظهوره في البداية لمنع التهرب الضريبي الذي تمارسه الشركات في إطار مجمع الشركات. بعد ذلك ظهرت أنظمة أخرى (كنظام الشركة الأم والتابعة، الربح العالمي، والإندماج الجبائي). لقيا هذا الأخير إهتمام واسع لدى الكثير من الدول حيث تختلف تسميته من دولة لأخرى، ويتم تطبيقه بصفة إختيارية من قبل الشركة الأم بعد موافقة الشركات التابعة التي تكون مؤهلة بحيث تكون الشركة الأم هي المسؤولة عن تسديد الضريبة الإجمالية، كما يوفر هذا النظام العديد من المزايا وهو ما يسمح بالتشجيع على تكوين مجمعات الشركات.

إن هذه التطورات التي عرفها كل من التجميع المحاسبي والجبائي يجعل منه موضوعا علميا ذو جوانب مختلفة يستحق البحث والفهم والإحاطة بجميع جوانبه ويشكل بالنسبة لنا موضوعا جوهريا ضمن تخصصنا.

بالنسبة للجزائر يشكل التجميع المحاسبي تقنية حديثة تتعلق بحداثة الواقع الجزائري وتنظيمه الاقتصادي من نظام يعتمد على التخطيط ويشكل القطاع العام العمود الفقري للنشاط الاقتصادي منذ الإستقلال وحتى بداية التسعينيات، حيث وصل هذا الخيار إلى نهايته وبداية إعتماد إقتصاد السوق كأسلوب لتنظيم الحياة الاقتصادية والمالية وبداية الإنفتاح، وقد واكب التنظيم المحاسبي لهذه الفترة بداية من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة PCN سنة 1975 والذي كان بنائه يتماشى والتوجهات الاقتصادية للبلد وتقديم قوائم مالية تعبر عن واقع المؤسسة العمومية في البلد، وعند أول إصلاح في المؤسسات العمومية سنة 1995 فيما يعرف بإعادة الهيكلة تم إصدار أول النصوص القانونية الخاصة بالشركات القابضة كأول شكل من أشكال المجمعات، متمثلة في المفاهيم الخاصة بالسيطرة في القانون التجاري والجوانب القانونية للحسابات المجمعة ملحقة بالمخطط الوطني للمحاسبة PCN.

مع التحولات الاقتصادية الإقتصادية التي عرفتها الجزائر في مختلف المجالات الاقتصادية والمالية وحتى المحاسبية تم تبني نظام محاسبي جديد يتماشى مع التوجهات الداخلية والدولية بإعتماد نظام محاسبي مالي جديد يعتمد على المعايير المحاسبية الدولية.

حظي التجميع بإهتمام النظام المحاسبي المالي SCF وذلك من خلال تطرقه في الفصل الخامس (المواد من 31 إلى 36) من القانون 11/07 والذي تضمن الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة، وكذلك القرار المؤرخ في 2008/07/25 في الفصل الثالث من القسم الثاني (المواد من 1.132 إلى 21.132) والمتعلقة بـ: (الحسابات المدمجة، إدماج الفروع، إدماج الكيانات المشاركة، فارق الإدماج الأول، والحسابات المركبة)، وبذلك تم حل المشكلة على المستوى النظري والقانوني، ويبقى تحيين هذا النظام أمرا مستعجلا لإستيعاب القضايا الخاصة بالتجميع المحاسبي، وتبقى المشكلة على مستوى الممارسة والتطبيق الذي يجب على المجمعات أن تواكب الممارسات المحاسبية العالمية.

في الجانب الجبائي تم إضافة المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتضمن تدابير جبائية خاصة بمجمعات الشركات محددة شروط تطبيق نظام الميزانية الموحدة أو نظام الإندماج الجبائي.

إنطلاقا مم سبق يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى إلتزام مجمع الشركات في إعداد قوائمه المالية المجمعة وفقا لنظرية الكيان؟ وهل شروط الإندماج الجبائي ميسرة لتحقيق الوفر الجبائي؟

للإجابة على التساؤل الرئيسي يتطلب الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل القوائم المالية المجمعة التي يتم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS تتوافق مع نظرية الكيان؟
2. هل التجميع المحاسبي في النظام المحاسبي المالي SCF يتبنى نظرية الكيان؟
3. هل تطبيق نظام الإندماج الجبائي مرهون بتحقيق وفر جبائي؟
4. ما هي الصعوبات التي توجه مجمع صيدال في إعداد القوائم المالية المجمعة حسب متطلبات نظرية الكيان؟

- فرضيات الدراسة:

إن الإجابة على التساؤلات الفرعية يجعلنا نضع الفرضيات التالية:

1. القوائم المالية المجمعة المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS تتوافق مع نظرية الكيان؛

2. التجميع المحاسبي في النظام المحاسبي المالي SCF يتبنى نظرية الكيان؛

3. تطبيق نظام الإندماج الجبائي مرهون بتحقيق الوفر الجبائي؛

4. يواجه مجمع صيدال صعوبات في القياس المحاسبي عند إعداد القوائم المالية المجمعة حسب نظرية الكيان.

- حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

البعد النظري: تضمنت هذه الدراسة جزأين نظري وتطبيقي، حيث يهدف الجزء النظري للإحاطة بموضوع التجميع المحاسبي من حيث النظريات المفسرة له وكذلك إجراءات إعداد الحسابات المجمعة بالإضافة إلى الجوانب الجبائية الخاصة بالمجمعات، بينما في الجانب التطبيقي سنحاول إسقاط الجوانب النظرية للدراسة على الواقع العملي.

- البعد المكاني والزماني: تمت الدراسة على مستوى مجمع صيدال الذي يقع في المنطقة الصناعية واد السمار الدار البيضاء الجزائر العاصمة خلال الفترة من 2020/01/02 إلى 2020/12/31؛

- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تعالج أحد المواضيع المثيرة للإهتمام في مجال المحاسبة، وقد جاءت لتوضح واقع الممارسة المحاسبية والجبائية للتجميع المحاسبي على المستوى النظري والتطبيقي. تستمد الدراسة أهميتها من التغيرات التي طرأت المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الخاصة بالتجميع من خلال صدور ثلاث معايير جديدة IFRS 10، IFRS 11، وIFRS 12، وبروز مفهوم جديد للسيطرة يعالج إشكالية تحديد محيط التجميع المحاسبي خاصة بالنسبة للكيانات ذات الأغراض الخاصة مما يعكس التطبيق الحقيقي لنظرية الكيان في متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية المجمعة.

تتمثل أهمية الدراسة أيضا في محاولة فهم كيفية إعداد الحسابات المجمعة وفقا للإطار النظري الذي جاء به النظام المحاسبي المالي SCF وإبراز أوجه الإختلاف والتشابه في التطبيق مع الواقع العملي، أما أهمية نظام الإندماج الجبائي تكمن في المزايا التي يمنحها المشرع لتطبيقه وهو ما يشجع على تكوين مجمعات الشركات من

خلال عمليات الإستحواذ والإندماج بين الشركات مم يزيد من الإستثمارات وتحقيق عوائد لمختلف الأطراف سواء لهذه المجمعات أو خزينة الدولة.

- هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- محاولة التعرف على المفاهيم والنظريات المفسرة لنشأة مجمعات الشركات؛

- التعرف على طرق التجميع المحاسبي وإبراز المشاكل المتضاربة فيما يخص هذه الطرق؛

- عرض النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي والتي هي أصل المعايير المحاسبية الخاصة بالتجميع المحاسبي؛

- عرض النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي ومحاولة إبراز الممارسة المحاسبية لها في البيئة الدولية والمعتمدة في بناء الإطار المفاهيمي من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB؛

- عرض تطور التجميع المحاسبي في ظل الأنظمة المحاسبة المطبقة في الجزائر؛

- محاولة التعرف على نظام الاندماج الجبائي لمجمع الشركات على المستوى النظري والتقني وإبراز المزايا التي يوفرها، وكذلك إجراءات التطبيق الخاصة بها النظام؛

- التعرف على الإجراءات المتبعة في إعداد الحسابات المجمعة على مستوى مجمع صيدال ومدى الإلتزام بالأسس النظرية في إعداد القوائم المالية المجمعة؛

- إبراز أثر تطبيق نظام الإندماج الجبائي أو الميزانية الموحدة على مستوى مجمع محل الدراسة.

- مبررات إختيار الدراسة:

تبرز مبررات إختيار الدراسة فيما يلي:

- بروز العديد من المجمعات في الساحة الوطنية في الأونة الأخيرة وغياب المعرفة الكافية لدى الباحثين والمهنيين في المحاسبة حول طرق تكوينها وكيفية إعداد القوائم المالية المجمعة؛

- محاولة التحكم في تقنيات إعداد الحسابات المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF وكذلك الجانب التقني الجبائي من خلال تطبيق الأنظمة الجبائية الخاصة بالمجمعات؛

- التغيرات التي طرأت على المعايير المحاسبية الخاصة بالتجميع المحاسبي نتيجة الجدل الذي خلفته الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 حول الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المالية؛

- تناول العديد من الكتب كالمحاسبة المتقدمة Advanced Accounting والمحاسبة المالية المتقدمة Advanced Financial Accounting في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا لهذا الموضوع.

- منهج الدراسة

قصد الإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية تم الاعتماد على المنهج الوصفي في عرض المفاهيم الخاصة بمجمع الشركات والتجميع المحاسبي وغيرها من المفاهيم ذات الصلة، كما تم الاعتماد على منهج تحليل المضمون عند إجراء المقارنة بين النظريات الخاصة بالتجميع المحاسبي هذا في الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة لمعالجة الإشكالية والفرضيات المطروحة لهذه الإشكالية وذلك من خلال دراسة حالة مجمع صيدال.

- الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

1- دراسة (عريوة رشيد، 2018) بعنوان: إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS -دراسة حالة مجمع صيدال- رسالة دكتوراه في علوم التسيير، فرع علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة.

تناولت الدراسة إشكالية: هل يمكن للشركات التي تمارس نشاطها في الجزائر الاعتماد في إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF فقط أو أن الرجوع إلى المرجعية الدولية IAS/IFRS ضرورة حتمية؟

قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى خمسة فصول حيث تناول في الفصل الأول ماهية المجمعات والحسابات المجمعة أما في الفصل الثاني فقد تطرق للحسابات المجمعة بين المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF وفي الفصل الثالث تناول تطبيقات المعايير معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF على الحسابات المجمعة، أما في الفصل الرابع فقد تناول إعداد القوائم المالية المجمعة والنظام الجبائي للمجمعات وفي الفصل الأخير تم القيام بدراسة حالة على مستوى مجمع صيدال.

إعتمد الباحث لمعالجة الإشكالية على المنهج الوصفي ومنهج تحليل المضمون هذا في الشق النظري أما في الشق التطبيقي فقد إعتمد الباحث على منهج دراسة الحالة، توصلت الدراسة إلى أنه لا يمكن الاعتماد على نصوص النظام المحاسبي المالي SCF فقط في إعداد القوائم المالية المجمعة بل يجب الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في ظل عدم وجود معايير محاسبية جزائرية تضبط الممارسة المحاسبية.

2- دراسة (نعيجي عبد الكريم 2017) بعنوان: مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه طور ثالث في إدارة المنظمات، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد -تلمسان-، 2017.

تناولت الدراسة إشكالية: مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر؟ قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى ستة فصول تناول في الأول إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، وفي الثاني إصلاح النظام الجبائي أما في الفصل الثالث فقد تطرق للإطار النظري لمجمع الشركات فيما تناول الفصل الرابع محاسبة مجمع الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، في الفصل الخامس تناول أيضا جباية مجمع الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي أما الفصل الأخير فقط خصص للدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تقدم الوضعية المالية الصادقة لمجمع الشركات كما لو كانت وحدة واحدة بالإضافة إلى صعوبة في تطبيق شروط النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات.

3- دراسة (بوغازي زينب، 2017) بعنوان: توحيد حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية -دراسة حالة مجمع صيدال- رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس -سطيف 1-.

تناولت الدراسة إشكالية: هل تتوافق عملية توحيد حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية؟

قامت الباحثة بتقسيم الدراسة إلى أربعة فصول حيث تناول الفصل الأول الإطار النظري للحسابات المجمعة للمجموعة وفي الفصل الثاني تناولت إجراءات عملية التوحيد لحسابات الميزانية، أما في الفصل الثالث تطرقت للتعديلات والعمليات الخاصة بعملية توحيد حسابات الميزانية وفق متطلبات معايير الإقرار المالية الحديثة والفصل الأخير خصص لدراسة حالة مجمع صيدال.

إعتمدت الباحثة لمعالجة الإشكالية على المنهج التاريخي والوصفي وكذلك المنهج المقارن والتحليلي هذا في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد إعتمدت على منهج دراسة الحالة، توصلت الدراسة إلى أنه يتم التحكم في إعداد قوائم مالية مجمعة على مستوى مجمع صيدال إلا أنه لا تتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

4- دراسة (طيارخليل، 2017) بعنوان: تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

تناولت الدراسة إشكالية: ما أهمية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع بما يضمن التوازن الفعال بين مصالح مختلف الأطراف المستعملة؟ وما هي السبل الكفيلة لجعل هذه العملية ملائمة للواقع الاقتصادي للجزائر؟

قام الباحث بتقسيم الدراسة لثلاثة فصول تناول الفصل الأول الأطراف الفاعلة في بيئة الاعمال الدولية أما في الفصل الثاني فقد تناول الادبيات النظرية لتطور الممارسة المحاسبية للتجميع وفي الفصل الأخير تطرق لإستراتيجية تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية.

إعتمد الباحث لمعالجة إشكالية الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي كما تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي.

توصلت الدراسة إلى أن تأهيل الممارسة المحاسبية للمجمعات أصبحت أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية للتجميع على كافة التحولات التي تعرفها الجزائر، كما توصل أيضا إلى أن النموذج المحاسبي يجب أن يراعي في بناءه تحقيق التوازن بيم مختلف الأطراف المعنية.

5- دراسة (شنوف حمزة) بعنوان: قياس مدى إستجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، وإنعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي دراسة حالة مجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009، أطروحة دكتوراه طور ثالث في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، 2017.

تناولت الدراسة إشكالية: أثر تطبيق القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF، على نتائج مكونات المردودية المالية، والمردودية الاقتصادية لمجمع صيدال خلال المرحلة الإنتقالية؟

قام الباحث بتقسيم الدراسة لأربع فصول تناول في الفصل الأول مفاهيم عامة حول مجمعات الشركات والحسابات المجمعة، وفي الثاني القوائم المالية المجمعة المعدة وفق SCF وما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية، أما في الفصل الثالث تطرق للتحليل المالي للحسابات المجمعة، وبالنسبة للفصل الرابع فقد قام باستعراض الدراسات السابقة ذات الصلة الموضوع، وفي الفصل الأخير دراسة تطبيقية لقياس مدى أثر تطبيق SCF على نتائج الأداء المالي لمجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية.

إعتمد الباحث لمعالجة الإشكالية على المنهج الوصفي في الجانب النظري ومنهج دراسة الحالة في التطبيقي.

توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة على مؤشرات النسب المالية التسع المدروسة خلال المرحلة الانتقالية.

6- دراسة (شعيب شنوف، 2007) بعنوان: الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPOLRATION LIMITED. رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.

تناولت الدراسة إشكالية: هل تلبي المحاسبة الكلاسيكية حاجيات الشركات متعددة الجنسيات؟ وما مدى أهمية التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين؟

قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى خمسة فصول تناول الفصل الأول الإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات وفي الفصل الثاني التوحيد المحاسبي العالمي، أما في الفصل الثالث فقد تطرق للشركات متعددة الجنسيات المعايرة والمعايير المحاسبية، الفصل الرابع تناول محاسبة المعاملات الأجنبية وفي الفصل الأخير دراسة تطبيقية في شركة BP EXPOLRATION LIMITED والشركة الوطنية سوناطراك.

توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الكلاسيكية لا تلبي حاجيات الشركات متعددة الجنسيات ويجب ضبط الممارسة المحاسبية في هذا النوع من الشركات بالإعتماد على المرجعية المحاسبية الدولية من أجل تجاوز النقائص الموجودة في الأنظمة المحاسبية الوطنية (على سبيل المثال المخطط الوطني للمحاسبة PCN).

7- دراسة (مقدمي أحمد، 2006) بعنوان: النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة -مجمع صيدال- رسالة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر.

تناولت الدراسة إشكالية: ما مدى تطبيق النظام المحاسبي والجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر؟

قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى أربعة فصل تناول الفصل التمهيدي عموميات حول مجمع الشركات وفي الفصل الأول النظام المحاسبي لمجمع الشركات أما في الفصل الثاني فقد تطرق للنظام الجبائي لمجمع الشركات وفي الفصل الأخير دراسة حالة النظام المحاسبي والجبائي لمجمع صيدال.

اعتمد الباحث لمعالجة الإشكالية على المنهج الوصفي والتحليلي المقارن بين الأنظمة هذا في الشق النظري أما في الشق التطبيقي فقد إعتمد على منهج دراسة الحالة، توصلت الدراسة إلى أنه يتم تطبيق النظام المحاسبي أو ما يسمى بتقنية التجميع المحاسبي إلا أنه لا يتم تطبيق نظام الاندماج الجبائي بالرغم من توفر الشروط التي ينص عليها القانون الجبائي والتي تأهل المجمع لتطبيق هذا النظام.

8- دراسة (زيتوني كنزة، 2005) بعنوان: دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات دراسة حالات (الولايات المتحدة الأمريكية- فرنسا- الجزائر) رسالة ماجيستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر.

تناولت إشكالية الدراسة: هل يمكن للجزائر أن تتبنى نظام خاص بهذه الكيانات الاقتصادية؟ وما هي الأبعاد الجبائية لها؟

قامت الباحثة بتقسيم الدراسة لخمسة فصول حيث تناولت في الفصل التمهيدي مدخل إلى تعاون المؤسسات وأشكاله وفي الفصل الأول تطرقت لجباية مجمع الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، أما في الفصل الثاني تناولت مجمع الشركات في فرنسا وفي الفصل الثالث تطرقت لجباية مجمع الشركات في الجزائر وفي الفصل الأخير المقارنة في مجال جباية مجمع الشركات.

إعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي وذلك في عرض تجارب بعض الدول في مجال جباية مجمع الشركات أما المنهج التحليلي فقد تم إستخدامه خلال المقارنة بين الأنظمة الجبائية الدولية مع النظام الجبائي في الجزائر.

توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الاندماج الجبائي يتضمن شروط يصعب تطبيقها في الميدان خاصة فيما يخص الشكل القانوني للشركات.

الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Müller Victor-Octavian, 2012) بعنوان: علاقة قيمة البيانات المالية لمجمع الشركات اعتمادا على نظرية الكيان مقابل نظرية الشركة الأم -أدلة من أكبر ثلاث أسواق رأس المال الأوروبية-.

هدفت هذه الدراسة لتحليل مدى ملاءمة القيمة السوقية للمعلومات المحاسبية الموحدة للشركات المدرجة في أكبر ثلاث أسواق مالية أوروبية (بورصة لندن، باريس، وفرانكفورت) خلال السنة من 2003 إلى سنة 2008، تمت هذه الدراسة بمقارنة نظرية الكيان ونظرية الشركة الأم من وجهة نظر ملاءمة البيانات المالية الموحدة، توصلت الدراسة إلى أنه تم دحض الفرضية المطورة بشأن تفوق نظرية الكيان والمستوحاة من القرار المشترك لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB فيما يخص البيانات الموحدة من منظور نظرية.

2- دراسة (Antonella Russo, 2013) بعنوان: The consolidated financial statement: an ongoing problem

تهدف هذه الدراسة لتحليل نظريات التجميع المحاسبي التي يتبعها واضعو المعايير المحاسبية IAS/IFRS الخاصة بالتجميع المحاسبي مع التركيز على إشكالية الكيانات ذات الأغراض الخاصة SPE، والإتجاهات الحالية في عملية التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB.

توصلت الدراسة من خلال مراجعة الأدبيات الخاصة بنموذج التجميع الذي يقارن الأساليب المتبعة في المعايير المحاسبية الحالية للمجلسين IASB/FASB لإعداد القوائم المالية المجمعة أن هناك صعوبات عملية في تطبيق نظرية الكيان لتحديد محيط التجميع المحاسبي بالرغم من وملاءمتها النظرية، وتوصلت كذلك الدراسة إلى أن جهود التنسيق بين المجلسين بعيدة التحقق.

3- **دراسة (Cristina Abad, Joaquina Laffarga, 2000) بعنوان:**

An Evaluation of the Value Relevance of Consolidated versus Unconsolidated Accounting Information: Evidence from Quoted Spanish Firms.

تقييم علاقة قيمة المعلومة المحاسبية المجمعة مقابل المعلومة المحاسبية الغير مجمعة: عينة من الشركات الإسبانية.

تهدف هذه الدراسة للتحقق من علاقة قيمة المعلومة المحاسبية المجمعة مقابل المعلومة غير مجمعة للشركة الأم وبالتحديد مكونات حقوق الأقلية لصافي إجمالي الأصول والأرباح وفق نظرية الكيان للقوائم المالية المجمعة، وذلك من خلال الإعتماد 474 شركة غير مالية مدرجة في بورصة مدريد (إسبانيا) للفترة 1991-1997 بالإعتماد على نموذج Edwards-Bell-Ohlson، توصلت الدراسة إلى أنه المعلومة المجمعة أكثر قيمة من المعلومة الغير مجمعة للشركة الأم.

4- دراسة (Carmen Nistor, 2015) بعنوان:

SOME ASPECTS REGARDING THE THEORIES OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS.

تهدف هذه الدراسة لفحص الأدبيات في مجال المحاسبة فيما يخص نظريات التجميع المحاسبي التي تم تطويرها على مر السنين، تم الإعتماد على المنهج الوصفي من أجل مناقشة مختلف الأراء المتعلقة بهذه النظريات.

توصلت الدراسة إلى أن لكل نظرية من نظريات التجميع المحاسبي (الملكية، الشركة الأم، والكيان) لها جوانب تميزها عن غيرها من حيث الإعتراف بالدخل الفرعي وصافي الأصول للشركات التابعة، كما توصلت الدراسة إلى أن نظرية الكيان تأخذ العديد من الإرشادات عند إعداد القوائم المالية المجمعة.

- موقع الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تتميز دراستنا عن الدراسات السابقة أنها تتناول تساؤل رئيسي هو ما مدى إلتزام مجمع الشركات في إعداد قوائمه المالية المجمعة وفقا لنظرية الكيان وهل شروط الإندماج الجبائي ميسرة لتحقيق الوفر الجبائي، لذا يمكننا تحديد مميزات هذه الدراسة في النقاط التالية:

- عرض وتحليل نشأة وتطور نظريات تكوين الشركات ومجمعات الشركات في الفكر القانوني؛
- عرض وتحليل النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي والممارسة المحاسبية لهذه النظريات في البيئة الدولية؛
- دراسة المعايير الخاصة بالتجميع المحاسبي IAS/IFRS منذ ظهورها سنة 1976 إلى غاية أخر تعديل سنة 2011؛
- التطرق للجوانب النظرية والتقنية لنظام الإندماج الجبائي وواقع تطبيقه من قبل المجمعات في الجزائر؛
- عرض وتحليل إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع صيدال ومدى الإلتزام بمتطلبات نظرية الكيان من ناحية القياس المحاسبي والإفصاح.

- إجراءات تطبيق نظام الإندماج الجبائي من قبل مجمع صيدال والوفورات الجبائية المحققة بعد تطبيق هذا النظام بالمقارنة في حالة عدم تطبيق الإندماج الجبائي.

- خطة وهيكل الدراسة:

لمعالجة إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى خمسة فصول:

- **الفصل الأول:** تناول هذا الفصل الإطار النظري لمجمع الشركات، حيث تم تخصيص المبحث الأول لعرض نشأة المجمعات وأسبابها والمفاهيم الخاصة به وطرق تكوينه، أما في المبحث الثاني تم عرض تطور نظرية الشركة والمجمعات في الفكر القانوني (نظرية الإمتياز، النظرية الكلية، الكيان، ونظرية الوكالة)، وفي المبحث الأخير تم التطرق للروابط المالية بين شركات المجمع روابط المساهمة والسيطرة.

- **الفصل الثاني:** تم التطرق في هذا الفصل للإطار النظري للتجميع المحاسبي، حيث تم عرض مراحل نشأة وتطور التجميع المحاسبي، المفاهيم، وطرق التجميع هذا في المبحث الأول، في المبحث الثاني تناول النظريات المفسرة للتجميع (نظرية الملكية، الشركة الأم، والكيان)، وكذلك مقارنة بين هذه النظريات والممارسة المحاسبية المعتمدة في البيئة الدولية، وفي المبحث الأخير خصص لعرض وتحليل المعايير المحاسبية الخاصة بالتجميع المحاسبي IAS/IFRS.

الفصل الثالث: تناول هذا الفصل الإطار الهيكلي والقانوني لمجمع الشركات والحسابات المجمعة في الجزائر حيث تم تقسيمه لثلاث مباحث، خصص الأول للإطار القانوني والهيكلي لمجمع الشركات في الجزائر من خلال تناول لنشأة وتطور المجمعات في الجزائر وكذلك المفاهيم الخاصة بالمجمع والتجمعات ذات المصالح الاقتصادية، وفي المبحث الثاني فقد تناول الجوانب القانونية لتجميع الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF وذلك بعرض تطور الأنظمة المحاسبية والتجميع المحاسبي في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي وتحليل مضمون القانون 11-07 والمرسوم 156-08، أما في البحث الثالث فقد تطرق الإجراءات التقنية لعمليات تجميع الحسابات.

الفصل الرابع: خصص هذا الفصل لدراسة نظام الاندماج الجبائي لمجمع الشركات حيث تم تقسيمه لثلاث مباحث تناول الأول الإطار النظري لنظام الاندماج الجبائي وذلك بعرض نشأة النظام، المفاهيم وأنواع هذا النظام، في المبحث الثاني تم التطرق للإطار القانوني لنظام الإندماج الجبائي في الجزائر من خلال تحليل مضمون نص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وإجراءات تطبيق النظام، أما في المبحث الأخير فقد استعرض الجوانب التقنية والمعالجات المحاسبية لهذا النظام.

الفصل الخامس: تم التطرق في هذا الفصل لدراسة حالة لمجمع صيدال حيث تم تقسيمه لأربع مباحث تناول الأول تقديم لمجمع صيدال من حيث النشأة والشركات المكونة له والسياسة المتبعة من طرف المجمع في إطار الشراكة والمساهمات، أما المبحث الثاني فقد خصص لتحديد محيط التجميع المحاسبي كما تناول المحاسبة عن حيازة الأسهم الخاصة بالشركة التابعة IBERAL وSOMEDIAL، بينما تناول الفصل الثالث إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة بالنسبة للشركات التابعة والشركات المقومة بالمعادلة وتحليل مختلف المعالجات المحاسبية وبعدها إعداد أوراق التسوية من أجل عرض القوائم المالية المجمعة، وفي الفصل الأخير تم التطرق للجانب الجبائي الخاص بنظام الإندماج الجبائي المطبق من قبل مجمع صيدال.

الفصل الأول

الإطار النظري لمجمع الشركات

تمهيد:

يعتبر ظهور شركات المساهمة من أبرز الإبتكارات التي توصل إليها رواد الأعمال، فهي تعتبر أداة لتجميع الموارد المادية والبشرية، أصبحت تهيمن وتسيطر على الأسواق نتيجة لزيادة حجمها وحصتها السوقية وتنوع أنشطتها. توسع هذه الشركات يتم عن طريق إعادة إستثمار أرباحها داخليا فيما يعرف بالتوسع الداخلي، ومع مرور الوقت إتجهت هذه الشركات إلى الإستثمار الخارجي من خلال عمليات الإستحواذ والإندماج بغرض السيطرة على شركات أخرى أو بالتوسع الخارجي من أجل تكوين بمجمع الشركات، ينظر لهذا الأخير على أنه عبارة عن تنظيم يضم مجموعة من الشركات يطلق على إحداها الشركة الأم وباقي الشركات التي تكون تحت سيطرتها تسمى الشركات التابعة.

يقوم مجمع الشركات على فكرة رئيسية هي السيطرة التي تمارسها الشركة الأم على شركاتها التابعة والتي تنشأ من خلال حيازة الأسهم في شركات أخرى مم يكسبها حق سيطرة عليها ويتيح لها التحكم فيها وإدارتها، مع الإبقاء على شخصيتها المعنوية المستقلة، فمن وجهة نظر قانونية هناك إستقلال قانوني للشركات المكونة للمجمع أما من الناحية الإقتصادية فهي تشكل وحدة اقتصادية واحدة.

برزت العديد من النظريات التي حاولت تقديم شرح وتفسير لظاهرة تطور تكوين الشركات والمجمعات وذلك من خلال تقديم العديد من المقاربات.

من أجل الإحاطة بمختلف الجوانب النظرية الخاصة بمجمعات الشركات سنتناول هذا الفصل ثلاث مباحث حيث تم تناول في المبحث الأول ماهية مجمع الشركات، أما الثاني تطرق طرق تكوين مجمعات الشركات والروابط المالية فيما بينها، بينما في المبحث الثالث تناول بالتحليل تطور نظرية الشركة والمجمعات في الفكر القانوني.

المبحث الأول: ماهية مجمع الشركات

نشأت المجمعات وتطورت عبر مسار طويل قبل أن تكون شكلها الحالي بفعل عدة عوامل وأسباب، من خلال هذا المبحث سنحاول عرض النشأة والعوامل التي أدت لظهور المجمعات كما سيتم تقديم أهم التعاريف الخاصة به مع محاولة تميزها عن باقي المنظمات الأخرى ذات الصلة من أجل تحديد أوجه التشابه والإختلاف.

المطلب الأول: نشأة مجمعات الشركات وعواملها

يعود تاريخ نشأة المجمعات إلى نهاية القرن التسع عشر في الدول الغربية (بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية) ومن المؤكد أن هناك أسباب وعوامل ساعده على نشأتها وتطورها.

الفرع الأول: لمحة حول نشأة مجمعات الشركات

يعود ظهور أول مجمع شركات إلى بداية القرن الثامن عشر في بلجيكا (1822)[1]، ثم ظهرت في المملكة المتحدة سنة 1867 حين صدور قانون الشركات لعام 1862 والذي ينص على التأسيس من خلال تسجيل الشركات ليس فقط في النظام الأساسي بل في العقد التأسيسي للشركة، حيث يمكن أن تنشأ سلطة الشركات في حيازة أسهم الشركات الأخرى وإمتلاكها من خلال الأحكام المدرجة في مذكرة التأسيس من قبل المؤسسين ومستشاريهم[2]، وفي عدد من القضايا التي أعقبت سن قانون الشركات رأت المحاكم الإنجليزية أن حيازة الأسهم كانت تتجاوز حدودها عندما كانت مذكرة التأسيس غير واضحة ولكن عندما نصت المذكرة على ذلك فقد أعتبر أن الشركة يمكن أن تحصل على أسهم في شركات أخرى.[3]

أما في الولايات المتحدة الامريكية فإن ظهور المجمعات كان نتيجة لتحرير قوانين الشركات الحكومية، وبذلك الإعتراف بسلطة الشركة في إمتلاك أسهم شركات أخرى، خلال الفترة ما بين 1830 إلى 1865 تم منح ترخيص بملكية أسهم الشركات ذات الطابع العمومي مثل شركات السكك الحديدية[4]، أما الإنتشار الواسع لهذه الممارسة كان بالتحديد من خلال قانون سنة 1889 وقد بدأت هذه العملية في نيوجيرسي بعد أن أصبحت الشركات قادرة على إمتلاك أسهم الشركات الأخرى، ظهرت الشركات الخاضعة للرقابة (شركات فرعية) و المساهم المسيطر عليها (الشركة الأم)[5]، ويرجع سبب تأخر الولايات المتحدة الأمريكية بالاعتراف بنظام مجمعات

[1] Jan Chadam, Corporate Groups: How to Create Opportunities and Value for Shareholders, Published by To Know Press, Bangkok, Celje, Lublin, 2016, P. 14.
[2] Ibid., P. 14.
[3] Avgitidis, Dimitris Konstandinou, Groups of companies: the liability of the parent company for the debts of its subsidiary, unpublished doctoral dissertation, University of London, 1993, P. 71.
[4] Ibid., P. 71.
[5] Blumberg, Phillip, Limited Liability and Corporate Groups. 1986. Faculty Articles and Papers. 28. P. 608. Available at: https://opencommons.uconn.edu/law_papers/28.

الشركات مقارنة مع التطور الحاصل في بريطانيا نتيجة للإختلاف في الإطار القانوني لإصدار المواثيق على عكس ما هو معمول به في الولايات المتحدة الامريكية التي تحدد قوانين الشركة العامة وليس مواد التأسيس كما هو معمول في بريطانيا.[1]

وقد حذت الكثير من الدول الرأسمالية حذو بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية في تكوين مجمعات الشركات منها فرنسا حيث يعود ظهورها إلى سنة 1921، خلال الفترة (1921-1939) ظهر إنتشار كبير للمجمعات عرف بـ: La fièvre des filiales وذلك نتيجة للنمو الكبير على شهدته شركات Alais وCamargue وFroges (التي تنشط في مجال المنتجات الكيمياوية) بين الحربين العالميتين وهو ما حدد إجراءات الرقابة على الشركات التابعة، وقد تم تعزيز ذلك في سنة 1931 للسيطرة بشكل أكبر عليها[2]، وبالتالي فإن ظهور المجمعات في فرنسا كان في وقت مبكر ويعتبر من أعمق التغيرات في بنية الشركات وذلك بسن القوانين التي تحدد الرقابة والسيطرة على الشركات التابعة، ومن بين المراحل التي شهدت تطورا كبيرا للمجمعات في فرنسا هي فترة السبعينيات من القرن الماضي وإنتشارها على نطاق واسع على مستوى العالم.[3]

لم يقتصر ظهور مجمعات الشركات على الدول الرأسمالية بل إمتد أيضا إلى الصين وهذا بعد الإنتقال إلى نظام إقتصاد السوق، وذلك في أواخر القرن العشرين (نهاية الثمانينيات وبداية التسعينات) نتيجة للإصلاحات إقتصادية عميقة من خلال تبني نظام إقتصاد السوق، حيث إزدادت الحاجة لتعزيز التعاون بين الشركات لرفع كفاءتها وهو ما أفرز ظهور مجمع الشركات، كان ينظر لهذه المجمعات على أنها شكل من أشكال التحالف بين الشركات التي يمكن أن يقدم تعاونا واسع النطاق، وهو ما أخر عملية تقنين وإصدار تشريعات تحدد الإطار القانوني لمجمع الشركات[4].

من خلال عرض الخلفية التاريخية لنشأة المجمعات نستخلص ما يلي:

- موجات التفريع والإندماج تحدث عادة عقب أزمات وصعوبات إقتصادية تدفع بالشركات للتموقع من جديد؛

[1] Ibid., PP. 605-606.
[2] Bensadon, Didier, La fièvre des filiales chez AFC (1921-1939). Consolidation des comptes et reporting, Revue Française de Gestion, No. 34 (188-189), 2008, P.P.201-218.
[3] Ibid., PP. 201-218.
[4] Wei, Yuwa, Corporate Groups and Strategic Alliances: New Reform Instruments to the Chinese (June 16, 2009). Denver Journal of International Law and Policy, Vol. 30, No. 3, 2002, PP. 403-404. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1420740. or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1420740.

- فكرة المجمعات تعتمد على وجود شركات الأموال وهذا النوع ينتشر بشكل كبير في الدول الرأسمالية المعتمد في تنظيم الإقتصاد على السوق وهذا ما يبرر ظهور المجمعات في هذه الدول وتأخرها في بعض الدول الإشتراكية مثل الصين التي لم يكن فيها تنظيم المجمعات إلا بعد تحولها لإقتصاد السوق في نهاية القرن الماضي؛

- قبل أن نصل للوضع الحالي للجانب القانوني لم يكن متجانسا بين الدول حيث تأخرت بعض الدول في إصدار تشريعات قانونية تنظم عمل المجمعات.

الفرع الثاني: عوامل نشأة المجمعات

هناك العديد من العوامل التي ساهمت في نشأة مجمعات الشركات منها ما يتعلق بالحجم، التوسع والنمو ...الخ. يمكن توضيحها كما يلي:

1. حجم الشركات: يعتبر أهم عامل لإنشاء مجمعات الشركات هو تطور الشركات وذلك في مرحلة ما من نموها إذ تصل إلى حجم يجعل من المستحيل (أو على الأقل من الصعب) إدارتها، عند هذه النقطة يتعين على الشركة لكي تستمر في العمل و المنافسة في السوق أن تقرر نوعا من الإدارة اللامركزية، وهي تعتبر أحد الطرق الشائعة لحل هذه المشكلة من خلال فصل مختلف مكونات الشركة إلى كيانات إقتصادية مستقلة و إنشاء بنية مجمع على هذا الأساس (الشركة الأم، التابعة، الفروع، والمصانع)، حيث يتجاوز هذا الحل المشاكل المرتبطة بالتركيز المفرط للإدارة و يسمح بمزيد من التنسيق لأنشطة الكيانات الفردية (الشركات المستقلة من الناحية القانونية) عن طريق تأثير الشركة الأم في القرارات المتعلقة بالكيانات التابعة.[1]

2. التوسع والنمو: يتمثل العامل الثاني في إستخدام بنية التنظيم كوسيلة لتوسيع نطاق الشركة، حيث يمكن تطوير الأعمال التجارية بطريقتين إما عن طريق التوسع الداخلي أو الخارجي، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

- **النمو الداخلي:** يعني أن الشركة ملزمة بزيادة حجمها أصولها ومواردها من خلال التوسع في القدرات الداخلية بالإعتماد على مصادرها الداخلية أو الإقتراض؛

-**النمو الخارجي:** يعني أن الكيان يدخل في أنواع أخرى من الروابط التكاملية مع شركات أخرى وذلك لغرض الحصول على الإمكانات الاقتصادية الخارجية، و هنا يجب أن نميز بين الأسباب التي تجعل توسع أعمال الشركة من الأسباب التي تجعلها تنشئ شركات تابعة أو فروع على الرغم من أن الشركتين قد تكونان في بعض الظروف مرتبطتين ببعضهما البعض، على سبيل المثال عندما تتوسع شركة ما عن طريق الدخول في خط عمل

[1] Gajewski, Dominik, The Holding Company as an Instrument of Companies' Tax-Financial Policy Formation (March 15, 2013). Contemporary Economics, Vol. 7, No. 1, 2013, P. 77. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2253175.

جديد فإنها قد تفعل ذلك عن طريق دمج شركة تابعة و مع ذلك لن يكون هذا هو الحل بالضرورة[1]، فإن التحليل الأعمق لهذه الظاهرة يأدي بنا إلى الإستنتاج الأساسي على أن التوقع دائما بتحسين النتائج المالية ونمو القيمة يترتب عليه ظهور مثل هذه الكيانات هو جوهر التنمية الاقتصادية ووسيلة للنمو الاقتصادي في الاعمال.[2]

يعتبر تنظيم الحصة السوقية أحد أسباب عمليات تكوين المجمعات من هذا المنظور تقوم الشركات بعمليات الإندماج والاستحواذ لتعزيز أو زيادة قوتها السوقية، وبعد ذلك سيكون الهدف النهائي هو خلق الثروة وبالتالي تحويلها من العملاء أو الموردين إلى الشركة.[3]

تعرف عمليات الإستحواذ التي تتم من طرف شركة على شركات أخرى منافسة متمركزة في سوق قريب إلى حد ما من سوقها بالتركيز الأفقي، حيث من شأنه أن يمكن الشركة التي تبدأ مثل هذه الإستحواذات من تعزيز قوتها التفاوضية مع مورديها[4]، على الرغم من أن مفهوم تنظيم الحصة السوقية يبدو محوريا لتحليل عمليات الاندماج والاستحواذ حيث أن معظم الدراسات التجريبية حول هذا الموضوع ترفض فرضية زيادة الحصة السوقية بعد عمليات الإندماج والإستحواذ، سواء كان ذلك في شكل زيادة في الأسعار على عملاء الكيان الجديد أو في شكل زيادة في ممارسات متفق عليها في القطاعات المعنية، ومع ذلك تجدر الإشارة إلى أن فكرة زيادة القوة السوقية في شكل أكثر تقيدا يمكن أن تكون بمثابة مبرر نظري للعمليات التي تهدف لتعديل ميزان القوى الموجودة داخل قطاع ما، قد لا يؤدي التغير في ميزان القوى إلى تغير كبير في الوضع التنافسي ولكن في الحفاظ عليه وهو ما لم يكن ممكننا بدون الإندماج مع طرف أخر[5].

بالإضافة للعوامل المذكورة أعلاه هناك مجموعة من العوامل يمكن حصرها فيما يلي:[6]

- **تخفيض تكاليف المعاملات:** يكون إنشاء مجمع شركات مهم للتقليل من تكاليف المعاملات المرتبطة بالتجارة داخل شركات المجمع، من خلال تطبيق اليابان لهذه الفكرة فإن ترتيب المساهمة المتبادلة تساعد على التقليل من المخاطر المعنوية بين الشركاء التجاريين وبالتالي تسهيل الإستثمارات الخاصة بالمعاملات ومع ذلك فإن الأدلة التجريبية الداعمة لهذه الحجة نادرة إلى حد ما؛

[1] Ian Ramsay, Geof Stapledon, Corporate Groups in Australia, Faculty of Law, The University of Melbourne, 1998. P. 14.
[2] Jan Chadam, corporate groups, Published by To Know Press, Thailand, 2016, P. 14.
[3] Olivier Meier, Guillaume Schier, Fusions Acquisitions Stratégie Finance Management, 3eme édition, Dunod, Paris, 2009, P. 16.
[4] Laurent Nahmias, Groupes de sociétés et analyse du tissu productif : enjeux et premiers constats, Bulletin de la Banque de France N° 159. Mars 2007. PP. 37-38.
[5] Olivier Meier, Guillaume Schier, Op, Cit., PP. 16 - 17.
[6] Yishay Yafeh. "An International Perspective of Japan's Corporate Groups and their Prospects," NBER Working Papers 9386, National Bureau of Economic Research, Inc. 2002., P. 07-08.

- **تجنب مخاطر الفشل:** تغيير صورة الأعمال التجارية مع تجنب خطر الفشل المحتمل لشركة جديدة من قبل كيان يدير شركة مربحة. في هذه الحالة، تكون الشركة الأم ذات الصلة بالمسؤولية المالية ومسؤولية الشركة على حد سواء (الكيان الذي يمتلك شركة معروفة لا يريد أن يرتبط بنشاط غير مؤكد أو مجال مختلف تماما عن نشاطه التجاري الأصلي). علاوة على ذلك، قد يكون تأسيس مجمع الشركات هو الوسيلة الوحيدة الممكنة لكيان معين لتوسيع نشاطه الإقتصادي ليشمل مجالات أخرى من بسبب القيود القانونية لبلد ما؛

- **تخفيض الأعباء الجبائية:** يمكن أن يأدي إنتشار الأعمال التجارية من خلال مجمعات الشركات بدلا من شركة واحدة إلى تقليل أعباء الضرائب حيث يمكن تحقيق ذلك من خلال الكيانات المدرجة في "الملذات الضريبية" ، إن إمكانية الوفر الضريبي لها تأثير مهم وهي مبرر لصالح تأسيس مجمعات الشركات خاصة عندما تكون هذه الحلول الضريبية مفيدة للكيانات ذات الصلة[1]، من منظور المحاسبة يعتبر إنشاء الشركات التابعة أمر منطقي لأنه في معظم الدول هناك مزايا جبائية كبيرة، حيث تتمثل الفائدة الجبائية الرئيسية في القدرة على تعويض الخسائر التي تكبدتها الشركات التابعة مع الأرباح التي حققتها الشركات الأخرى[2].

- **أداة للتعاون المالي:** يتم هذا التعاون بين الشركات الأعضاء في المجمع، وبمقتضى ذلك عند تعرض أحد الأعضاء لمخاطر أو خسائر يجب على باقي الشركات مساعدتها لأن ذلك يدخل في إطار مصلحة المجمع ككل، ويتم ذلك عن طريق العمليات المالية كمنح قروض مع وجود مبررات فعلية وألا تهدف هذه العملية لتحقيق أغراض معينة كالتهرب الضريبي.[3]

- **أداة للمنافسة في السوق:** يتم ذلك عن طريق مواجهة الشركات الكبيرة التي تسيطر على السلع والخدمات في الأسواق، وذلك من خلال زيادة حجم الإستثمارات وزيادة حصتها السوقية المنافسة وبالتالي التأثير على المستهلك في حصوله على هذه السلع والخدمات بأسعار تنافسية وذات جودة عالية. بالإضافة إلى ذلك، تحقيق التكامل الرأسي أو الأفقي بين عدة شركات ذات أنشطة متماثلة.[4]

[1] Gajewski, Dominik, Op. Cit., P. 77.

[2] Raed El-Saadoun, The Liability of Groups of Companies in Islamic Law a Comparative Study with Common Law, university of stirling, theses of doctoral, 2013, P. 25.

[3] طاهر شوقي مؤمن، دراسة قانونية عن مجموعة الشركات، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، العدد 61، ديسمبر 2016. ص. 309

[4] نفس المرجع أعلاه، ص. 308.

المطلب الثاني: تعريف وخصائص مجمع الشركات

بعد العرض السابق حلول العوامل التي أدت لنشأة المجمعات يمكننا إبراز أهم التعاريف الخاصة بمجمع الشركات وكذلك خصائصه.

الفرع الأول: تعريف مجمع الشركات

تعددت وجهات النظر في صياغة تعريف لمجمع الشركات، يمكن عرض بعضها كما يلي:

- يعرف كل من Béatrice & Francis grand Guillot مجمع الشركات على أنه: "مجموعة من الشركات ذات الصلة الاقتصادية والمالية، مع وجود إستقلالية قانونية لكل منها، (شخصية قانونية خاصة)، يطلق على إحدى هذه الشركات بالشركة الأم تترأس وتراقب الشركات الأخرى التي تكون تحت سيطرتها"[1].

- يعرف البروفيسور Dean Phillip Blumberg المجمع على أنه "شركات منظمة على شكل شركة أم مهيمنة تضم عشرات أو مئات الشركات الفرعية التابعة، وعادة ما تقوم هذه الشركات بمشروع واحد متكامل تحت سيطرة مشتركة وغالبا تحت شخصية عامة مشتركة"[2].

- ويعرف أيضا مجمع الشركات على أنه:" مجموع الشركات لكل واحدة كيانها القانوني الخاص بها ولكن ترتبط فيما بينها بمساهمات في رأس المال وهذا بمقتضى أن تمتلك واحدة منها تسمى الشركة الأم البقية المسماة بالشركات التابعة التي تكون تحت تبعيتها ورقابتها، كما أن المجمع ليس له شخصية معنوية"[3].

- كما نجد أن المجمع هو محل سلطة مؤلفة من شركات مستقلة قانونا توجد فيما بينها علاقات (مساهمات) مالية مباشرة و/أو غير مباشرة تسمح بخلق كيان مركب هدفه تحقيق مشروع مربح.[4]

- وفي تعريف أخر يعرف مجمع الشركات على أنه وحدة إقتصادية واحدة يرتكز هدفه في فرض وحدة القرار على الشركات التي تكون تابعة أو تحت سيطرة الشركة الأم، حيث يمكن أن تكون هذه التبعية ذات طابع إقتصادي أو مالي أو إداري.[5]

من خلال ما سبق يمكن إعطاء تعريف للمجمع على أنه تركيبة من شركتان أو أكثر تسمى الواحدة منها الأم والأخرى التابعة، حيث تربط بينهم علاقات اقتصادية ومالية، كما تمارس الشركة الأم السيطرة على الشركة التابعة الناتجة عن ملكية رأس المال، بالإضافة لتمتع كل شركة مكونة للمجمع بشخصية معنوية مستقلة.

---

[1] Béatrice et Francis, Comptabilité des sociétés, Gualino éditeur, Lextenso édition, Paris, 2013, P. 251.
[2] Cahn, A., & Donald, D. Companies in groups. In Comparative Company Law: Text and Cases on the Laws Governing Corporations in Germany, the UK and the USA. Cambridge : Cambridge University Press. 2010. P. 827.
[3] Eglem Jean-Yves et al, les mécanismes comptables de l'entreprise, Gualino, Paris, 1998, P. 431.
[4] Langot Jaqueline, les comptes consolidés, Economica, Paris, 1996, P. 6.
[5] Francis Lefebvre, P. Consolidés Comptes. Éditions Francis Lefebvre Levallois France. 1999, P. 17.

الفرع الثاني: خصائص مجمع الشركات

يمكننا إستنتاج أربع خصائص للمجمع من خلال التعاريف السابقة وهي كما يلي:

أولا: الإستقلالية القانونية لشركات المجمع

تعتبر الإستقلالية القانونية لشركات المجمع (كل شركة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة) من بين الخصائص الأساسية الواجب توفرها حتى يمكن إعتبار أن المجمع هو مجمع شركات، ويقصد بها هنا أن كل شركة لها حقوق وواجبات مستقلة عن الشركات الأخرى المكونة للمجمع، وتتمثل الشركات المكونة للمجمع فيما يلي:

1. الشركة الأم: تعرف على أنها الشركة التي لا تسيطر عليها شركة أخرى بشكل مباشر أو غير مباشر ولديها شركة تابعة واحدة على الأقل، حيث أنه في حالة إمتلاك الشركة "أ" أكثر من 50% من رأسمال الشركة "ب" فإن الشركة "أ" من الناحية القانونية تعتبر شركة أم بينما الشركة "ب" هي الشركة التابعة لها.

2. الشركة التابعة:

- تعرف الشركة التابعة على أنها" الشركة التي يكون أكثر من 50% من أسهم رأس مالها والتي لها حق التصويت في الجمعية العامة مملوكة لشركة أخرى وهي الشركة القابضة"[1].

- وتعرف عرفت أيضا بأنها:" هي الشركة التي تكون الرقابة القانونية أو الفعلية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للشركة الأم".[2]

- أما معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 10 القوائم المالية الموحدة" يعرف الشركة التابعة على أنها تلك الشركة التي يسيطر عليها من قبل شركة أخرى[3].

3. الوحدات Les Unités:

- تعرف على أنها:" وكلات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة حيث أنها لا تملك شخصية معنوية تميزها فهي غير مستقلة قانونيا إذ أنها تنشأ لضمان سير النشاط فقط"[4].

- وتعرف أيضا على أنها فروع تم إنشائها من طرف الشركة الأم وهي تختلف جغرافيا مع الشركة وغالبا ما يشار إليه بفروع للشركات التي تقيم فالخارج، غير أنها تظل معتمدة بالكامل على الشركة الأم سواء من الناحية القانونية أو المالية فهي عكس الشركة التابعة ليست كيانا قانونيا في حد ذاته.

---

[1] محمد السيد سرايا، المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية. 2008. ص 579.

[2] Bernard Raffournier, Les normes comptable internationales, Economica éditeur, Paris, édition 2012, P. 499.

[3] Ibid., P. 499.

[4] Francis Lefebvre, Groupes de Sociétés, édition français Lefebvre, France 2000, P. 88.

- يترأس الوحدة ممثل عن الشركة الأم إذا كان النشاط هو نفس نشاط الشركة الأم، فإن الفرع يحتفظ بحرية معينة في إدارة تشغيل أعماله: كالخيارات التجارية، الخدمات اللوجستية وإدارة البضائع ...الخ، ولديها أيضا عملاءها الخاصون بها حتى لو ظلت قرارتها وإدارتها تعود للشركة الأم.

- بالنسبة للوضع الجبائي للفرع فإن الأرباح تخضع للضريبة في بلد إنشائه أي أنها لا تخضع للضريبة مرتين وفي هذه الحالة لا يزال الفرع غير مقيم وبالتالي لا يمكنه خصم بعض التكاليف المالية، وعليه يجب أن يحتفظ بحساباته الخاصة رغم أنه ليس لديه أي أصول منفصلة عن الشركة الأم، أما هذه الأخيرة يجب أن تدرج في ميزانياتها السنوية أصول وخصوم فروعها. في هذه الحالة، تعتبر الشركة الفرعية إمتداد للشركة الأم ومحاسبتها تدرج مباشرا ضمن محاسبة الشركة الأم.

4. المساهمات: تكون عندما النسبة تتراوح بين 10% و50% عدا وجود بعض الإستثناءات والتي تنص أنه في حالة وجود مساهمة في حدود 40% ولا يوجد أي مساهمة تفوق هذه النسبة وكذا المشاركة في مجلس الإدارة بالأغلبية والإشراف على التسيير للشركة في هذه الحالة تسمى بالشركات التابعة وليس بالمساهمات.[1]

ثانيا: وجود رو ابط مالية بين شركات المجمع

ينتج بين شركات المجمع روابط مالية وإقتصادية نتيجة للملكية المباشرة أو الغير مباشرة للشركة الأم في رأسمال الشركات التابعة، وهو ما يترتب عليها تبعية إدارية أو إقتصادية أو مالية مشكلة فيما بينها وحدة إقتصادية.

ثالثا: السيطرة

تقوم مجمعات الشركات على فكرة السيطرة التي تنتج من خلال القيام بملكية أكثر من 50% من حقوق التصويت في الشركات التابعة (كما يمكن أن تكون أقل من 50% في بعض الحالات) وهو ما يأدي لنشوء علاقة سيطرة بين الشركة الأم والتابعة، ما يترتب عليه التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لهذه الشركات.

سيتم التطرق أيضا لهذه النقطة بالتفصيل في المبحث الثاني (المطلب الثاني).

رابعا: فقدان الشخصية المعنوية

يرتبط ظهور المجموعات باستراتيجية نمو وتطور الشركات وذلك عندما يصبح الإنتاج متنوعًا أو عندما يُتوخى دخول أسواق خارجية، عادة ما يُقاد مديرو الشركات إلى الإختيار بين إحتمالين: إما الحفاظ على والوحدة القانونية للشركة من خلال إنشاء فروع (وحدات) أو إنشاء شركات تابعة متخصصة تتمتع باستقلاليتها

[1] رشيد عريوة، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS -دراسة حالة مجمع صيدال-، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2017، ص. 10.

القانونية وتكون تحت سيطرة الشركة الأم، حيث تظهر نفس المشكلة بالنسبة للشركات المتنافسة أو التكميلية عند الاندماج Fusion الذي يقضي على إحداها أن تصبح مصانعها أو وكالاتها مؤسسات ثانوية للشركة المستحوذة (الإستحواذ من أجل الإستحواذ)[1].

ينتج عن توسع عمليات التركيز الاقتصادي وتداخل العلاقات بين الشركات التجارية المساس بمقومات الشخصية المعنوية أو القانونية حيث أنه في حالة الإندماج بين شركتين ينتج شخص معنوي جديد مع إختفاء الشخصية المعنوية للشركات المندمجة هذا في حالة الإندماج، أما في حالة مجمعات الشركات فإن الأمر مختلف نوعا ما لأن المساس بالشخصية المعنوية للشركات الأعضاء يكون بطريقة نسبية نتيجة للتبعية الإقتصادية حيث أن هذا التنظيم يركز على الوحدة الاقتصادية التي تسعى الشركة المسيطرة لتحقيقها عن طريق هيمنتها على كل الشركات التي هي تحت سيطرتها.[2]

إن تعبير "مجمع الشركات" له معنى إقتصادي أكثر منه قانوني على وجه الخصوص، حيث لا يتمتع المجمع بالشخصية المعنوية فهو ليس موضوعا للقانون وبالتالي تظل الشركات التي تمارس نشاطها ضمن مجموعة أشخاص إعتباريين متميزين قانونيا، كما أن العملاء الذين تعاملوا مع إحدى الشركات ليس لديهم صلة بالشركات الأخرى المكونة للمجمع حتى لو تدخلت الأخيرة في تنفيذ العقد بناء على طلب الأولى. وبالتالي، فإنه ينطبق حتى بين الشركة الأم والشركة التابعة التي تسيطر عليها بنسبة 99% في حالة عدم وجود علاقات مالية غير عادية تشكل خلط في الأصول confusion de patrimonies. ومع ذلك هناك حالات يعتقد فيها الدائنون بشكل مشروع أن العديد من الشركات في المجمع كانت مرتبطة بهم.[3]

[1] Francis Lefebvre. Groupes de sociétés, juridique, fiscal, social. Éditions Francis Lefebvre. Levallois France, 2020. P.15.

[2] زايدي أمال، النظام القانوني لتجمع الشركات التجارية -دراسة مقارنة-. رسالة دكتوراه في القانون، تخصص قانون الأعمال، جامعة قسنطينة 1، كلية الحقوق، 2014. ص. 159.

[3] Francis Lefebvre. Groupes de sociétés juridique, fiscal, social, Éditions Francis Lefebvre. Levallois France, 2017. P. .19

المطلب الثالث: مقارنة بين مجمع الشركات والمنظمات الأخرى ذات الصلة

ليست مجمعات الشركات هي التكتل الوحيد الذي يضم وحدات وشركات تابعة بل هناك تكتلات أخرى يتشابه معه في جوانب ويختلف في جوانب أخرى، ومنها سنحاول التعرف عليها مع إبراز الفروقات من خلال بعض المؤشرات، وذلك كما يلي:

الفرع الأول: مجمع الشركات والشركة القابضة

إن مصطلح "الشركة القابضة" جاء أساسا من اللغة الإنجليزية وهي مشتقة من الفعل (To hold) ويعني قبض أو مسك ومن هنا جاء إسم الشركة القابضة (holding).

- تعرف الشركة القابضة على أنها الشركة التي نشاطها الرئيسي هو نشاط مالي، أي أنها تملك حصصا أو مساهمات مالية في شركات أخرى، إذ أنها تدير مساهمات ولا تقوم من حيث المبدأ بتنفيذ أي نشاط اقتصادي وذلك بالمعنى السليم للكلمة[1].

- وتعريف أيضا بأنها:" هي شركة تملك أسهم في عدة شركات أخرى تسمى بالشركات التابعة، تتمتع بالقدر الكافي لممارسة السيطرة على إدارة الشركة بتقرير من يتولى إدارة الشركات التابعة وكيفية تسير أموالها وألية إدارتها"[2].

- كما تعرف أيضا على أنها:" الشركة المساهمة التي تملك أكثر من 50 % من أسهم رأسمال شركة مساهمة أخرى (يطلق عليها شركة تابعة) أو أكثر من شركة أخرى (شركات تابعة لنفس الشركة القابضة)، وقد تصل الملكية إلى كل رأسمال الأسهم في الشركات التابعة الأخرى"[3].

يمكن إبراز أوجه التشابه والإختلاف بين المجمع الشركة القابضة من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم: (01-01) مقارنة بين مجمع الشركات والشركة القابضة

المقارنة	مجمع الشركات	الشركة القابضة
الشخصية المعنوية	ليس لديه شخصية معنوية	لديها شخصية معنوية
طبيعة النشاط	نشاط تجاري، صناعي، ومالي	نشاط مالي فقط
تركيبة الشركات	الشركة الأم والشركات التابعة والمساهمات	الشركة الأم والشركات التابعة والمساهمات
طبيعة الشركات	كل أشكال الشركات	شركات الأموال فقط

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على التعاريف الخاصة بالمجمع والتجمع ذات الهدف الاقتصادي.

[1] Do Carmo Silva, Jean-Michel. Grosclaude, Laurent. Gestion Juridique, Fiscale et Sociale. 5eme édition ; Paris : Dunod, 2012, P. 375.

[2] أحمد محمود المساعدة، العلاقة القانونية للشركة القابضة مع الشركة التابعة، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 06، العدد 02، جوان 2014، ص. 111.

[3] محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص. 569.

الفرع الثاني: مجمع الشركات وتجمع المصالح الاقتصادي GIE

هناك العديد من التعاريف الخاصة بتجمعات المصالح الاقتصادية منها ما يلي:

- يعرف تجمع المصالح الاقتصادية على أنه مجموعة مكونة من عدة شركات موجودة مسبقا حتى تتمكن من تجميع بعض أنشطتها من أجل تطوير أو تحسين أو زيادة نتائج هذه الشركات مع الحفاظ على فردية وإستقلالية الشركات الأعضاء.[1]

- كما يعرف أيضا على أنه مجموعة من الوسائل التي تتكون من شخصين على الأقل شخصين طبعيين أو معنويين كما يتمتع التجمع ذات الهدف الاقتصادي بالشخصية المعنوية وبالتالي فإن نشاط الشركات المكونة له تكون إمتدادا للتجمع ذات الهدف الاقتصادي.[2]

يمكن إبراز أوجه التشابه والإختلاف بين مجمع الشركات وتجمع المصالح الإقتصادي من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم: (01-02) مقارنة بين مجمع الشركات وتجمع المصالح الإقتصادي

المقارنة	مجمع الشركات	تجمع المصالح الاقتصادية
الشخصية المعنوية	لا يتمتع بالشخصية المعنوية	يتمتع بالشخصية المعنوية
طبيعة النشاط	ليس له إمتداد لنشاط الشركة الأم يمكن أن تكون الأنشطة متنوعة	إمتداد لنشاط التجمع
الغرض من التأسيس	التوسع وزيادة حجم النشاط والحصة السوقية	يتم تأسيسها من أجل تنفيذ هدف معين
تركيبة الشركات	شركات أموال أو شركات أشخاص	شركات أموال أو شركات أشخاص
الإستقلالية القانونية	لها إستقلالية قانونية للشركات المكونة له	لها إستقلالية قانونية للشركات المكونة له

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على التعاريف الخاصة بالمجمع والتجمع ذات الهدف الإقتصادي

[1] Hervé Leclet Santopta, Le Groupement d'intérêt économiques, 2015, Consult a (25/03/2021) Valbelle at: https://www.santopta.fr/wp-content/uploads/2018/03/Le-GIE-Qu_est-ce-que-c_est-H-Leclet-Santopta.

[2] GRAFIE, le Groupement D'intérêt économique, Consult a (25/03/2021) Valbelle at https://www.grafie.org/system/files/2020-02/Fiche%20pratique%20GIE.

الفرع الثالث: مجمع الشركات والشركات متعددة الجنسيات

أولا. تعريف الشركات متعددة الجنسيات

- تعرف على أنها: " هي شركة أم تسيطر على تجمع كبير من المؤسسات في قوميات عديدة، وهي المؤسسة التي تجعل كل تجمع يبدو كما لو أن له مدخلا لمصب مشترك من الموارد المالية والبشرية ويبدو حساسا لعناصر إستراتيجية مشتركة".[1]

- تعرف أيضا بأنها: "هي الشركة التي يجب أن تصل مبيعاتها أو عدد العاملين في الخارج أو حجم الاستثمار في الدول الأجنبية حوالي 25% من إجمالي المبيعات أو عدد العاملين أو حجم الاستثمار الكلي الخاص بها".[2]

- كما عرفت أيضا بأنها: "شركة تتمتع بشخصية مستقلة، وتمارس نشاطها بالاختيار في دولة أجنبية أو أكثر"[3].

إن إشكالية الشركات متعددة الجنسيات تطرح مشكل تعدد جنسيات الشركات أو ليس لها أي جنسية إلا أنه فالواقع تحتفظ بجنسية الشركة الأم، حيث تقوم بمراقبة وتسيير الفروع والوحدات المنتشرة في بلدان أخرى.[4]

ثانيا. محاسبة الشركات متعددة الجنسيات

يخضع إعداد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات لنفس الإجراءات والقواعد التي تطبق على مجمعات الشركات أي أنها ملزمة بإعداد قوائم مالية مجمعة، حيث تقوم كل شركة مستقلة تتمتع بشخصية معنوية بإعداد قوائمها المالية ويتم إرسالها للشركة الأم من أجل دمجها مع قوائمها المالية.[5]

- من الأمثلة حول الشركات متعددة الجنسيات نجد الشركات التي تنشط في مجال التنقيب عن النفط والغاز مثل شركة بريتيش بتروليوم BP EXOLORATION LIMITED وشركة أناداركو الأمريكية Anadarko وشركة توتال الفرنسية Total.

يمكن إبراز التشابه والإختلاف بين مجمع الشركات والشركات متعددة الجنسيات من خلال الجدول الموالي:

---

[1] د. أحمد عبد العزيز، د. جاسم زكريا، فراس عبد الجليل الطحان، الشركات متعددة الجنسيات وأثارها على الدول النامية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2010، ص. 115.

[2] أ. بن خزناجي أمينة، أد. أوسرير منور، تطور استثمار الشركات متعددة الجنسيات وعلاقتها بالأمن الغذائي بالجزائر -دراسة تحليلية لفترة 1995 – 2015، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدارسات، ص. 95.

[3] د. محسن شفيق، المشروعات ذو القوميات المتعددة من الناحية القانونية، مطبعة جامعة القاهرة، الكتاب الجامعي، 1998، ص. 36.

[4] شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXOLORATION LIMITED، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006. ص. 116.

[5] نفس المرجع أعلاه، ص. 17.

جدول رقم (01-03): مقارنة بين مجمع الشركات والشركات متعددة الجنسيات

المقارنة	مجمع الشركات	الشركات متعددة الجنسيات
الشخصية المعنوية	لا يتمتع بالشخصية المعنوية	يتمتع بالشخصية المعنوية
النطاق الجغرافي	يمكن أن تكون في دولة واحدة أو أكثر	يجب أن تكون في أكثر من دولة
طبيعة النشاط	نشاط مختلط	نشاط مختلط
تركيبة الشركات	شركات أموال أو شركات أشخاص	شركات أموال أو شركات أشخاص
الإستقلالية القانونية	لها إستقلالية قانونية للشركات المكونة له	لها إستقلالية قانونية للشركات المكونة له
المحاسبة	إعداد القوائم المالية المجمعة	إعداد القوائم المالية المجمعة

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على التعاريف الخاصة بالمجمع والشركات متعددة الجنسيات.

المطلب الرابع: طرق تكوين مجمع الشركات

المجمعات ليست مؤسسات أو كيانات تخضع للتوثيق أو العقود مثل إنشاء الشركات بينما تتشكل مجمعات الشركات من خلال عمليات الإندماج، الإستحواذ، تقسيم الشركات، والتفريع. وفيما يلي سيتم توضيح طرق التكوين بشكل مفصل.

الفرع الأول: التكوين عن طريق المشاركة أو المساهمة

أولا: المساهمة الجزئية في الأصول

تتم هذه العملية من خلال مساهمة الشركة (شخص إعتباري) بجزء من أصولها في شركة أخرى مقابل عدد من الأوراق المالية الصادرة عن الشركة المستفيدة من المساهمات، ويمكن القيام بذلك على واحد أو أكثر من الأصول (براءات الاختراع، البناء والأوراق المالية الخ ...)، في هذه الحالة هي مساهمة معزولة للأصول ومع ذلك يتم تنفيذها على مجموعة من الأصول المرهونة بالإلتزامات أي فرع كامل من النشاط وتعتبر هذه الطريقة كعملية التفريع « filialisation » فرع واحد أو أكثر[1]، كما تعتبر المساهمة في أصول شركة أخرى عن طريق إمتلاك أسهم أو حصص نقدا تمكنها من رقابة هذه الشركة وتسمح بإنشاء عدة شركات تابعة أو عدة فروع ذات أنشطة تابعة للنشاط الرئيسي وإعطائها استقلالها القانوني[2]، و يصنف هذا النوع ضمن الإندماج عن طريق المساهمة الجزئية في رأس المال.

[1] MRABET, N. Intégration managériale, financière et fiscale dans les groupes de société : cas du groupe LHM. Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit, 3(4). 2020. P. 903. Retrieved from https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/457.

[2] خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2009. ص 18.

يمكن أن تكون أهدف المساهمات الجزئية للأصول أيضا إستراتيجية، مالية، وجبائية أو ببساطة تجارية والواقع أنه عندما يظهر فرع من الأنشطة القليلة من أوجه التأزر مع الأعمال الأساسية للشركة ما فإن إمكانية إنشاء فرع من فروع الشركة من خلال مساهمة جزئية في الأصول أمر ممكن، كذلك عندما تتيح مساهمة الأصول المعزولة في شركة تابعة تقييم أسهما في السوق عندما تنوي الشركة الأم إعادة بيعها أو طرحها في البورصة.

ثانيا. الاكتتاب في زيادة رأس المال

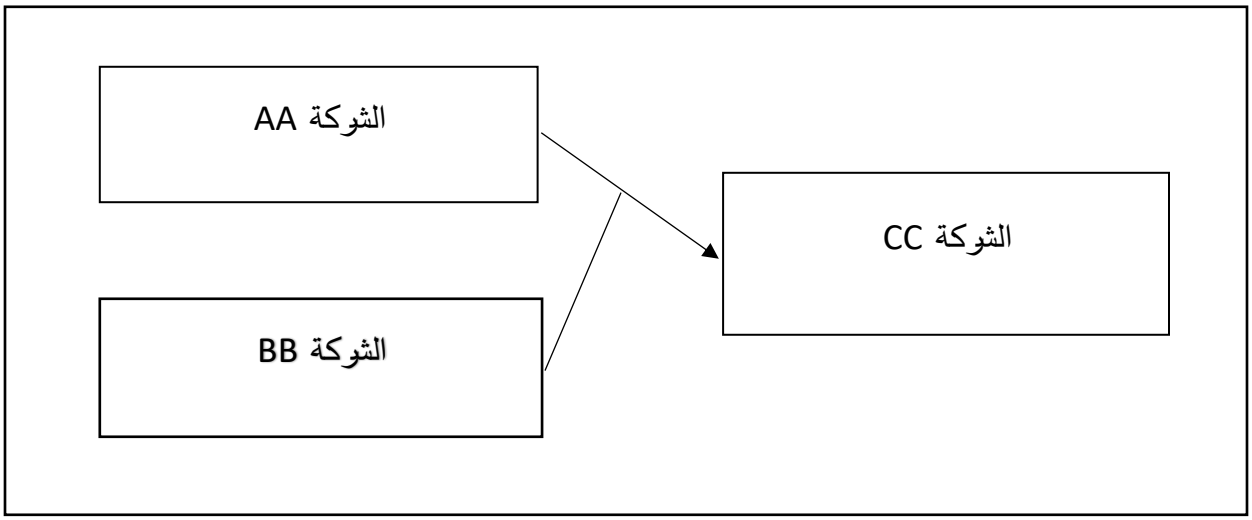
إن رقابة الشركة يمكن أن يتم عن طريق الاكتتاب عند الرفع في رأسمال أو التنازل عن أغلبية الحصص أو الأسهم في هذه الأخيرة، وتعتبر هذه التقنية من بين التقنيات الأكبر إستخداما في الجزائر (بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية)[1]، إذ نجد أن المشرع الجزائر حصر عمليات المساهمة التي تأدي إلى تشكيل مجمعات الشركات على شركة المساهمة فقط على غرار المشرع الفرنسي الذي يجيز عملية الرقابة والسيطرة على جميع أنواع الشركات.

ثالثا. التكوين عن طريق إقتناء الأصول

تعتبر من الطرق للسيطرة على الأعمال التجارية والتي تتم عن طريق الإقتناء المباشر للأصول التي تشكل نشاطا تجاريا، في كثير من الأحيان يقوم المقتني بإقتناء جميع أصول الشركة ويتحمل جميع الالتزامات من خلال مفاوضات مباشرة مع إدارتها[2]، قد تتضمن الإتفاقية تحميل الشركة المقتناة التزامات الشركة الأخرى، وتقوم الشركة المتنازل عليها عموما بتوزيع على مساهميها الأصول أو الأوراق المالية المستلمة في المجموعة من الشركات المقتناة وتصفيتها، مع الإبقاء على الشركة المقتناة ككيان قانوني. أما الشركة المقتناة تقوم بالمحاسبة عن عملية الإندماج من خلال تسجيل كل أصل تم الحصول عليه وكل التزام تم تحمله وذلك بالقيم العادلة، يمكن أن تأخذ هذه العملية الشكل التالي[3]:

[1] Tayeb Belloula, Droit des sociétés, Berti éditions, Alger, 2006, P. 128.
[2] Murray W. Hilton, Darrell Herauf, Modern Advanced Accounting in Canada, Seventh Edition, McGraw-Hill Ryerson. Canada,2013. P. 96.
[3] Theodore E. Christensen, David M. Cottrell, Richard E. Baker, Advanced Financial Accounting, Tenth Edition, McGraw-Hill Companies, Inc, New York, USA, 2014. P. 11.

الشكل رقم (01-01): التكوين عن طريق إقتناء الأصول



Sourse: Theodore E. Christensen, David M. Cottrell, Richard E. Baker, Advanced Financial Accounting, Tenth Edition, McGraw-Hill Companies, Inc, New York, USA, 2014. P. 11.

الفرع الثاني: التكوين عن طريق الاندماج أو الاستحواذ وشراء السندات أو الحقوق الاجتماعية

تعتبر عمليات إقتناء الأسهم كبديل لإقتناء الأصول حيث يمكن للمقتني أن يقتني ما يكفي من الأسهم التي لها حق التصويت من مساهمي الشركة المقتناة لمنحها السلطة لتحديد سياسات التشغيل والتمويل الاستراتيجية للشركة المقتناة، وهذا هو الشكل الأكثر شيوعا للدمج وغالبا ما يتم تحقيقه من خلال عرض تقدمه إدارة المقتني للمساهمين في الشركة المقتناة.[1]

عادة ما يكون شكل إقتناء الأسهم للدمج هو الأقل تكلفة بالنسبة للمقتني لأنه يمكن تحقيق السيطرة عن طريق إقتناء أقل من 100% من أسهم التصويت القائمة، بالإضافة إلى ذلك يمكن أن تكون هناك مزايا جبائية للبائع، ونظرا لأن المعاملة بين المقتني ومساهمي الشركة المقتناة لا تتأثر محاسبة الشركة المقتناة لأصولها وخصومها وتبقى الشركة كشركة تابعة للمقتني، ويصبح المستحوذ شركة أم ويجب عليه تجميع الشركة التابعة عند إعداد القوائم المالية المجمعة.[2]

عندما يتم تكوين مجمع الشركات نتيجة للاندماج عادة ما يتم تشكيل شركة جديدة من أجل الحصول على أسهم الشركات المندمجة من حاملها الحاليين في مقابل لأسهم الشركة المشكلة حديثا. وبالتالي، تصبح الشركة المندمجة شركة تابعة عاملة للشركة الجديدة في حين أن الأخيرة لا تمارس أي نشاط تجاري في حد ذاته ولكنها

[1] Murray W. Hilton, Darrell Herauf, Op, Cit., P. 96.
[2] Ibid., P. 128.

تصبح شركة قابضة، أي انها تعمل فقط كحلقة وصل بين مساهميها والشركات التابعة[1]، أما عندما يتم التكوين من خلال الإستحواذ فتقوم شركة ما بهذه العملية على حصة في رأس مال شركة أخرى لا تتم دائما بطريقة ودية، في معظم الأحيان يتم تشكيل هذا التحالف بطريقة عدائية من خلال الإستحواذ بهدف السيطرة على شركة مستهدفة لتحقيق أهداف مالية بحته مثل: تحقيق مكاسب مالية سريعة، إستغلال تشتت ملكية الشركات الكبرى أو انهيارها وإعادة بيعها بالتجزئة (par morceaux)[2]. تجدر الإشارة إلى أنه ليس بالضرورة أن تتضمن عملية دمج الأعمال التي يتم إجراؤها من خلال الإستحواذ على جميع أسهم الشركة القائمة بالتصويت. لكي تتمكن شركة ما من السيطرة على أخرى من خلال ملكية الأسهم، عادة ما تكون هناك حاجة إلى أغلبية (أي أكثر من 50 %) من أسهم التصويت القائمة ما لم تؤدي العوامل الأخرى إلى حصول المشتري على السيطرة. يُطلق على إجمالي أسهم الشركة المستحوذ عليها غير المملوكة للمساهم المسيطر إسم المصلحة غير المسيطرة أو حقوق الأقلية.

في الحالات التي يتم فيها الإستحواذ على شركة أخرى وتظل كلتا الشركتين في الوجود ككيانات قانونية منفصلة بعد دمج الأعمال، يتم تسجيل أسهم الشركة المستحوذ عليها في دفاتر الشركة المستحوذة على أنها إستثمار.[3] تتحقق تبعية الشركة التابعة للشركة الأم من خلال شراء الثانية سندات الأولى بالقدر الذي يمكنها من تحقيق غرضها و ذلك إما مقابل نقود أو سندات، و يتم هذا الإقتناء إما عن طريق البيع بالتراضي لسندات المساهمين الأغلبية، بحيث أنه إذا تمت عملية الشراء داخل البورصة فإن تدخل الوسيط في عمليات البورصة يعد إلزاميا، بالإضافة إلى ضرورة إحترام إجراءات ضمان التسعيرة، أو عن طريق العروض العامة للحيازة من قبل شركة لأسهم شركة أخرى حتى تتمكن من مراقبتها،[4] أما خارج البورصة فيتم عن طريق التنازل البسيط عن طريق تصرف قانوني من المتنازل إليه وهي ليست محل تنظيم قانوني خاص، حيث أن محلها حصص أو أسهم ذات شكل معيين يتم التعامل بها في ظروف مماثلة[5].

[1] Avgitidis, Dimitris Konstandinou, Op, Cit., P. 72.
[2] MRABET, N. Op., Cit., 903.
[3] Theodore E. Christensen, David M. Cottrell, Richard E. Baker, Op, Cit., P. 12.
[4] نعيجي عبد الكريم، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات -دراسة ميدانية- أطروحة دكتوراه في المحاسبة ومراقبة التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2017، ص 125.
[5] محمد حسين إسماعيل، الشركة القابضة وعلاقتها بشركاتها التابعة في مشروع قانون الشركات الأردني، الطبعة الأولى، الأردن. 1990، ص ص 80-81.

المبحث الثاني: تطور نظرية الشركة والمجمعات في الفكر القانوني

لمحاولة شرح ظاهرة مجمع الشركات ظهرت العديد من النظريات التي حاولت تفسير الأسس القانونية في نشأة وتطور الشركات ومجمع الشركات، وعلى هذا الأساس سنحاول إبراز بعض هذه النظريات التي حاولت إعطاء تفسير منطقي لما وصلت إليها المجمعات في وقتنا الحالي، وسيتم التركيز بالأخص على الشركة بإعتبارها المكون الأساسي في نشأة المجمعات.

المطلب الأول: نظرية الامتياز أو نظرية الكيان الإصطناعي لمجمع الشركات

يرجع أصل نظرية الكيان الاصطناعي أو الامتياز إلى النصف الأول من القرن التاسع عشر للفقيه الألماني Friedrich Carl von Savigny والذي يعتبر أن الشركة كائن وهمي، وبموجب هذه النظرية يتم منح حق الوجود للشركة من قبل سلطة سيادية وعادة هي الدولة[1]، أي أن تدخل هذه الأخيرة بالدرجة الأولى هو الذي يعطي الحق في تكوين الشركات من خلال سن القوانين والتشريعات التي تسمح بوجودها.

يرى Micheler, Eva الشركة الحديثة بأنها من مخلوقات الدولة ذات الشخصية المعنوية المستمدة من سلطتها من خلال عمليات التأسيس[2]، ويضيف أيضا أن الشركات هي نتاج التمثيل العام وليس الخاص أي يقصد بذلك سلطة الدولة وليس الأفراد.[3]

بما أن الفكرة الأساسية لنظرية الإمتياز هي أن الدولة لها الحق في وضع قيود على عمليات الشركات فقد ينظر إليها على أنها توفر الحرية في نجاح التنظيم، مثلها مثل حوكمة الشركات في نهاية المطاف هي ظاهرة مصطنعة وقائمة على التنظيم[4]. في سياق نظرية الإمتياز يمكن القول بأن فكرة "مصالح الشركة" هي مجرد ورقة لإخفاء تدخل الدولة وإعطاء مثل هذا التدخل صفة الشركة أو المشاريع الحرة في حين أن المحاكم تمارس في الواقع عدالة الاختصاص القضائي[5].

في منتصف القرن التاسع عشر تم إنشاء الشركات الأمريكية مثل الشركات البريطانية قبلها حصريا من خلال تشريعات تمكينية خاصة ونادرا ما كانت شركات تجارية بالمعنى المعاصر، حيث قامت الدولة بتمرير تشريع

---

[1] Lozano, Rodrigo & Carpenter, Angela & Huisingh, Donald. A Review of 'Theories of the Firm' and their Contributions to Corporate Sustainability. Journal of Cleaner Production. 106. 2014. PP. 430-442. 10.1016/j.jclepro.2014.05.007.

[2] Susan Mary Watson, The corporate legal person, Journal of Corporate Law Studies, 2019. 19:1, 137-166, DOI: 10.1080/14735970.

[3] Micheler, Eva, Company Law - A Real Entity Theory (April 14, 2021). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3783696 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3783696.

[4] Micheler, Eva, Company Law - A Real Entity Theory (April 14, 2021). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3783696 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3783696

[5] Janet Dine, The Governance of Corporate Groups, Cambridge University Press 2000, P. 116-117.

يعترف بالشركة ويحدد سلطتها وغرضها والتي عادة ما تكون للمنفعة العامة مثل: المدرسة، الطريق، الجسر، الكنيسة،...الخ. ولأن الدولة كانت مسؤولة على الأقل عن وجود الشركة فقد أشار القانون البريطاني والأمريكي المبكر بشكل روتيني إلى الشركات على أنها "كيانات مصطنعة"[1]، حيث تم التعبير عن هذا الفهم بشكل كبير من قبل رئيس القضاة مارشال في مجلس أمناء كلية Dartmouth ضد قضية Woodward .V كما يلي:

" الشركة هي كائن اصطناعي وغير مرئي، وغير ملموس، ولا توجد إلا عند التأمل في القانون.... كونها مجرد مخلوق قانوني فإنها لا تملك سوى تلك الممتلكات التي يمنحها لها ميثاق القانون"[2].

تم فهم هذه التعبير على أنه يمثل نظرية الإمتياز للشركة والتي تعتبر وسيلة هائلة لتراكم رأس المال الذي لم تتمكن الدولة من الحصول عليه إلا من خلال نقل لإمتيازات معينة إلى الشركات التي لم يكن بوسعها التعاقد معها بشكل خاص، حيث كان الأساس المنطقي لمنح هذه الإمتيازات هو أن الدولة يمكن أن تحقق بذلك أهدفا قد تفشل لولا ذلك بسبب نقص الموارد المالية[3].

أثناء الفترة التي تم فيها تأسيس الشركات بمنح من الدولة لم يكن مسموحا للشركات عموما بامتلاك أسهم في شركات أخرى، كانت مجمعات الشركات والشركات القابضة غير معروفة تماما وبحلول العام 1889 سنت New Jersey تشريعات بارزة والذي فتح عهد جديد في تاريخ الشركات الأمريكية حيث تم السماح لسبع 07 شركات ولأول مرة بالإستحواذ على أسهم شركات أخرى[4]. وعليه، لم تكن مجمعات الشركات فالبداية مرتبطة بالإمتياز أو نموذج الاعتراف (المنح)، على الرغم من إستمرار ولاية New Jersey في منح حق حيازة الأسهم حتى أوائل القرن العشرين وبعد ذلك أصبح إنشاء المجمعات يتم من طرف سلطة الدولة[5].

يفهم من خلال عرض نظرية الإمتياز أن لتدخل الدولة دور كبير في سن القوانين والنصوص التنظيمية في تأسيس الشركات وتنظيم كيفية سيرها. بالإضافة إلى ذلك، هذه الشركات تعود ملكيتها للدولة وليست للأفراد، كذلك نفس الأمر بالنسبة لإنشاء مجمعات الشركات فقد كان من خلال تدخل الدولة بسن قوانين تسمح للشركات بالحيازة على أسهم شركات أخرى وهو ما سمح بظهور هذه المجمعات.

[1] Thomas Wuil Joo, Theories and Models of Corporate Governance, School of Law University of California, Davis, March 2010, P. 03.
[2] Virginia Harper Ho, Theories of Corporate Groups: Corporate Identity Reconceived, Seton Hall Law Review. 2012. Vol. 42: Iss. 3, Article 2. P. 914. Available at: https://scholarship.shu.edu/shlr/vol42/iss3/2.
[3] Stefan J. Padfield, Rehabilitating Concession Theory, the university of Akron school of low, 2014, P. 07.
[4] Blumberg, Phillip, The Transformation of Modern Corporation Law: The Law of Corporate Groups, 2005. Faculty Articles and Papers. P. 192. Available at: https://opencommons.uconn.edu/law_papers/192.
[5] Virginia Harper Ho, Op. cit., PP. 903-904.

المطلب الثاني: النظرية الكلية أو التجميعية ونظرية الكيان الطبيعي أو الحقيقي لمجمع الشركات

من خلال هذه المطلب سنحاول التطرق لكل نظرية بنوع من التفصيل وإبراز أسباب ظهور هاتين النظريتين إنطلاقا من تفسير تكوين الشركة ثم مجمع الشركات.

الفرع الأول: النظرية الكلية أو التجميعية لمجمع الشركات

كانت نظرية الإمتياز هي التي تبرر تدخل الدولة في تنظيم الشركات وتأسيسها، لم يدم هذا طويلا وسرعان ما ظهرت قوى أخرى سعت لتحرير هذه الممارسات التي كانت تقتصر على سلطة الدولة، حيث تحررت الشركات من هذه القيود وذلك عن طريق إستبدال نظرية الإمتياز بنظريات أخرى للشركة قدمت لها المزيد من الحماية. تم تقويض نظرية الإمتياز بسبب التغييرات في هيكل قانون الشركات، بالإضافة إلى ذلك جعل الشركات أكثر عرضة للمساءلة[1]. وعليه يتم إعتبار الشركة على أنها رابطة خيالية من العقود مع الأخذ في الحسبان أن الشركات هي عبارة عن كيانات قانونية لها حقوق وواجبات مستقلة عن مساهميها[2]، وهذا هو أحد الإفتراضات التي تقوم عليها النظرية الكلية أو التجمعية للشركة.[3]

يعود أصل ظهور هذه النظرية في ألمانيا للعالم Zweckvermögen الإفتراضات التي تقوم عليها هي أن الممتلكات تكون تحت تصرف مالكيها والشركة ليست ملكا لشخص أو مجموعة من الأشخاص إذ يمكن أن تكون ملكيتها لغير الأشخاص الطبعيين[4]، أي أن مشروع الشركة يقوم على حرية التعاقد بين المساهمين. نتيجة لذلك، ترتبط هذه النظرية بمبدأ أن الغرض من الشركة خاص بطبيعته وليس عام[5]، وبذلك حققت النظرية الكلية غايتها من دحض أن الشركات كانت مستقلة عن الدولة في حين أنه في الواقع لم يكن هناك شيء جوهري للشركات أكثر من الأفراد أو المساهمين الذين تتكون منهم أي أنها تركز على مصالح المساهمين التي تشكل الشركة.[6]

هذا بالنسبة للشركة، أما على مستوى المجمعات فإن إهتمام النظرية الكلية أو التجميعية للمجمعات يركز في تحليله على الكيانات التجارية المنفصلة التي تشكل فيما بينها مجمع شركات وقد يرفض أي هوية منفصلة لهذه الأخيرة نفسها. وعليه، تتصور النظرية التجمعية أو الكلية أن المجمعات عبارة عن مشاريع إقتصادية كاملة

---

[1] Padfield, Stefan J., Rehabilitating Concession Theory. Oklahoma Law Review, Forthcoming, U of Akron Legal Studies Research Paper No. 2013. PP. 12-13.
[2] Virginia Harper Ho, Op. cit., PP. 905.
[3] Stefan J. Padfield, Corporate Social Responsibility & Concession Theory, 6 Wm. & Mary Bus. L.Rev. 1 (2015), P. 28. Available at: https://scholarship.law.wm.edu/wmblr/vol6/iss1/2.
[4] Lozano, Rodrigo & Carpenter, Angela & Huisingh, Donald. A Review of 'Theories of the Firm' and their Contributions to Corporate Sustainability. Journal of Cleaner Production. 106. PP. 430-442. 2014. 10.1016/j.jclepro.2014.05.007.
[5] Virginia Harper Ho, Op. Cit., PP. 914-915.
[6] Padfield, Stefan J., Op, Cit., PP. 12-13.

بالإضافة لكونها كتركيبة معقدة للعلاقات القانونية بين الكيانات المشكلة له[1]، بموجب هذه الرؤية فإن الروابط بين الشركات ومساهميها، على الرغم من الغموض الذي يحيط بها في عدم وضوح مصالح المساهمين بالتحديد؛ هل هي مصالح الشركة الأم أو الشركات التابعة أو المساهمين الأقلية. هناك وجهة نظر بديلة أوسع، وبموجبها قد تشمل هذه العقود عقودا بين الكيانات التي تشكل المجمع وعقود جميع الشركات التابعة مع مؤسسيها[2].

يمكن القول أن النظرية الكلية أو التجمعية تنظر لشركة على أنها كيان قانوني لها حقوق وواجبات مستقلة عن المساهمين المالكين لها ويتم تسييرها من طرف مساهميها ويكون غرضها خاص وليس عام، وبالتالي فإن هذه النظرية قد أعطت بعد أخر للشركة مقارنة بنظرية الإمتياز التي تركز بشكل كبير على دور الدولة في ملكية الشركة، التسيير، والغرض من وجودها. أما بالنسبة لمجمع الشركات وفقا لهذه النظرية فإنه ينظر إليها على أنها رابطة معقدة من العلاقات القانونية بين شركات المجمع وهذا راجع للإعتراف بالشخصية المعنوية للشركة وهو ما سمح بظهور الشركات التابعة، الشركة الأم، حقوق الأقلية. والذي أعطى المعنى الحقيقي للمجمع مقارنة بالغموض الذي كان في النظرية السابقة من الناحية التنظيمية للمجمع كهيكل.

الفرع الثاني: نظرية الكيان الطبيعي أو الحقيقي

يعود ظهور نظرية الكيان الحقيقي أو الطبيعي في بداية القرن العشرين حيث أصبح ينظر إلى الشركات على أنها كيانات خاصة ذات شخصية منفصلة عن الدولة[3]، وتأخذ أصولها من كتابات الفقيه الألماني Otto von Gierke وعالم الإجتماع Walter von Rathenau والذي وصفا الشركة بأنها كائن حي وشخص طبيعي[4]، أي أن الشركات أصبحت لها إستقلالية عن الدولة بعد ما كانت لها إرتباط وثيق بسلطة الدولة.

يرى David Millon أن هذا الظهور هذه النظرية يعود لتراجع دور الدولة في نهاية القرن التسع عشر في إستخدام سلطتها التنظيمية لفرض قوانين على نشاط الشركات، حيث تم النظر للشركات على أنها تجمعات من الأشخاص وتم تبرير ذلك على أن النظرية الكلية للشركة لم تكن مقنعة وإعتبرت الشركة على أنها كيان طبيعي أو حقيقي وحلت محل الفكرة التي تبنتها النظرية السابقة بأن الشركة مصطنعة[5].

[1] Virginia Harper Ho, Op, cit., P. 903.
[2] Ibid., P. 905.
[3] Ibid., P. 905.
[4] Joshua Getzler. Frederic William Maitland - trust and corporation, University of Queensland Law Journal, The, Vol. 35, No. 1, 2016: [171]-191.
[5] David Million, Op, Cit., P. 201-202.

الإفتراض الذي تقوم عليه هذه النظرية هو أنه عند القيام بتشكيل شركة من طرف أشخاص فإنه ينشأ شخص حقيقي جديد وهي بمثابة شخصية الشركة[1]. بالإضافة إلى ذلك، فإنها تضع أعضاء مجلس الإدارة في الاشراف والتحكم في الشركة عكس نظرية الكلية التي تعتمد أساسا على مالكي للشركة للتحكم وتمثيلها.[2]

يرى Morton J. Horwitz أن النجاح الذي حققته نظرية الكيان الطبيعي أو الحقيقي يعد تطورا بارزا في قانون الشركات خلال أواخر القرن التاسع عشر والذي كان مضمونه تحويل السلطة بعيد عن الملاك المساهمين وتفويضها للمدريين والذي يعتبرهم القانون الأمريكي على أنهم وكلاء للملاك المساهمين، لكن سرعان ما أعاد تنظيم الصلاحيات القانونية داخل الشركات وتم جعل نظرية الكيان أكثر منطقية من أي وقت مضى[3].

يرى الكثير من المفكرين أن قضية Santa Clara التي تبنت النظرية الكلية ونظرية الكيان الاصطناعي للشركة هي بمثابة القضية المرجعية لنظرية الكيان الطبيعي أو الحقيقي حيث تم تبرير ذلك أن هذه القضية لم تكن موجودة في الفكر القانوني الأمريكي عندما تم الفصل فيها. إضافة إلى ذلك، لم يكن هذا التصور لدى قاضي المحكمة العليا Stephen Field حول نظرية الكيان الطبيعي أو الحقيقي للشركة[4]، وبعد ذلك تم صياغة هذه النظرية المنسوبة لقضية Santa Clara في أواخر القرن التاسع عشر وتم الإعتراف بها في بداية القرن العشرين[5].

فيما يتعلق بالإصطلاح المستخدم في النظرية هناك من يستخدم مصطلح "حقيقي" وهناك من يستخدم "طبيعي" وهناك من يستخدم كلا المصطلحين، تم استخدام المصطلحين "حقيقي" و "طبيعي" بشكل مكافئ من أجل معارضة المصطلحات المستخدمة في النظريات السابقة "خيال" و "مصطنع"، على الرغم من أن منظري الكيانات يعتبرون الشركات ومجمعات الشركات كيانات إقتصادية إجتماعية حقيقية على خلاف التخيلات القانونية الموجودة فقط في التفكير القانوني[6]، إن هذه الإدعاءات بأن الشركات كيانات حقيقة يقع خارج نطاق القانون حيث لم يتم دعمها بالتحليل النظري أو بالأدلة التجريبية بل إستند على الحدس.[7]

---

[1] Lozano, Rodrigo & Carpenter, Angela & Huisingh, Donald. A Review of 'Theories of the Firm' and their Contributions to Corporate Sustainability. Journal of Cleaner Production. 2014. 106. 430-442. P. 08. 10.1016/j.jclepro.2014.05.007.

[2] Stefan J. Padfield, Corporate Social Responsibility & Concession Theory, 6 Wm. & Mary Bus. L.Rev. 1 (2015), P.29. Available at: https://scholarship.law.wm.edu/wmblr/vol6/iss1/2.-

[3] Morton J. Horwitz, Santa Clara Revisited: The Development of Corporate Theory, 88W. Va. L. Rev. 1986. P. 12. Available at: https://researchrepository.wvu.edu/wvlr/vol88/iss2/5-P.

[4] Padfield, Stefan J., Op, Cit., 2013. P. 12.

[5] Morton J. Horwitz, Op., Cit., P.11.

[6] David Gindis, From fictions and aggregates to real entities in the theory of the form. Journal of Institutional Economics, 2009, 5, PP. 25-46.

[7] Micheler, Eva, Company Law - A Real Entity Theory (April 14, 2021). Available at SSRN: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3783696.

بالنسبة لمجمعات الشركات فإن نظرية الكيان الطبيعي أو الحقيقي تفترض أن المجمع عبارة عن "مشروع حقيقي" كما هو معمول مع النظريات الأخرى للشركة. وعليه، يعتبر توسيع نطاق نظرية الكيان الطبيعي أو الحقيقي لتشمل مجمعات الشركات يعني بالضرورة أن المجمع بحد ذاته لديه شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركات المكونة له يعني أن هناك إمكانية تتحمل مجمعات الشركات حقوق وواجبات بغض النظر عن الشركات التي ساهمت في تشكيلها[1].

في سياق الحديث عن الحقوق والالتزامات يرى Adolf A. Berle, Jr. أنه من خلال التعاملات التي تتم مع الشركات التابعة، تصبح الشركة الأم مسؤولة عن الإلتزامات المترتبة عن هذه المعاملات وعليه، ما يؤثر على هذه المعاملات بين الشركة الأم والشركة التابعة هي أن الأصول المجمعة لكلا الطرفين تتأثر بالإلتزامات المترتبة عن أحد الشخصية القانونية المكونة للمجمع[2]، أي أن التداخل في العلاقات والملكية المتبادلة بين الشركات له تأثير على أحد العواقب التي يمكن أن تتسبب فيه أحد الشركات المكونة للمجمع والتي لها علاقة مباشرة مع الشركات التابعة الأخرى أو الشركة الأم أو حتى المجمع ككل.

يرى Stephen M. Bainbridge أن مسؤولية الشركة الأم عن إلتزامات الشركة التابعة فيه إختلاف فقط من الناحية الجوهرية semantically وفي الحقيقة أن كل من الشركة التابعة والشركة الأم تشكل فيما بينهما وحدة اقتصادية واحدة[3]، لكن من بين التحديات التي تواجه هذه النظرية هي تحديد الإلتزامات المعنوية أو الأخلاقية moral للمجمع في حالة تنظيم المجمعات بحيث تكون الشركة الأم هي بمثابة الوحدة الرئيسية والمركزية للمجمع، في هذه الحالة تقع الالتزامات القانونية والمعنوية على عاتق الشركة الأم.[4]

يضيف Adolf A. Berle. على أنه بالرغم من وجود طرفين أو أكثر إلا أنه هناك مشروع اقتصادي واحد؛ أي أن هناك العديد من الشخصيات القانونية للشركات التي منحت أصول لهذا الكيان وحمل عليه خصوم هذه الشركات. وعليه، يتم التعامل مع هذه الالتزامات والمسؤوليات على أنها مشروع اقتصادي واحد عوض الحقيقة القانونية للشركات المكونة لهذا الكيان[5]، وفي نفس السياق حول مشكلة الواقع الاقتصادي والشكل القانوني

[1] Virginia Harper Ho, Op. cit., P. 906-907.
[2] Adolf A. Berle, Jr. The Theory of Enterprise Entity, Columbia Law Review, Vol. 47, No. 3 Apr., 1947, P. 349.
[3] Bainbridge, Stephen Mark, Abolishing Llc Veil Piercing (05/05/2021). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=551724. or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.551724.
[4] Virginia Harper Ho, Op. cit., PP. 918-919.
[5] Adolf A. Berle, Jr. The Theory of Enterprise Entity, Op. cit., P. 350.

يرى العديد من المنظرين أمثال Phillip Blumberg على أنه ينبغي على المحاكم تغليب الشكل القانوني على الواقع الإقتصادي خاصة من ناحية الإلتزامات بالنسبة للمجمع.[1]

يمكن القول أن نظرية الكيان الطبيعي قد أرست القواعد والأسس النظرية والقانونية للشركة مقارنة بما كان سائد في النظريات السابقة، ويرجع هذا الظهور لهذه النظرية بسبب تراجع الدولة في تطبيق سلطتها التنظيمية في فرض القوانين، وكذلك بسبب القوانين التي سنتها الدولة في وقت سابق ساهم بشكل كبير في تراكم رأس المال والسماح للأفراد بإنشاء الشركات بعيدا عن تدخلها.

تقوم نظرية الكيان الطبيعي على إفتراض أن الشركة يتم إدارتها والتحكم فيها من طرف أعضاء مجلس الإدارة أي تحويل السلطة بعيدا عن الملاك فهي بذلك تدحض الإفتراض الذي تقوم عليه النظرية السابقة والتي تفترض أن المالك هو المسير نفسه.

من خلال عرضنا لمفهوم مجمع الشركات والخصائص التي يتمتع بها وما جاءت به نظرية الكيان الطبيعي فيما يمكن ملاحظة أن هذه الخصائص تبنتها هذه النظرية، وبالتالي تعتبر نظرية الكيان الطبيعي بمثابة الركيزة الأساسية في بناء قانون الشركات. بالإضافة إلى ذلك الفروض التي تقوم عليها سواء من حيث جانب التسيير أو تركيبة المجمع أو مبدأ السيطرة، كما أن هذه الإفتراضات نجدها منصوص عليها في أغلب التشريعات والنصوص القانونية التي تنظم سير هذه المجمعات في مختلف الدول.

المطلب الثالث: تأثير نظرية الوكالة على تطور المجمعات

يعود ظهور نظرية الوكالة في سنة 1976 وتنسب إلى (Meckling et Jensen) وذلك نتيجة للمشاكل التي تتخبط فيها الشركات حول النزاعات القائمة بين المساهمين المالكيين والمدرين وبين المساهمين في حد ذاتهم (المساهمين المسيطرين والمساهمين الغير مسيطرين أو الأقلية) وبين المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى خاصة دائني الشركة والقوى العاملة فيها[2]، لكن أصل هذه النظرية قد ظهر في سنة 1932 للكاتبين (Gardiner Menas et Adolf Berle) واللذان يعتبران أول من تطرق لمبدأ فصل الملكية عن الإدارة، حيث أوضحا أن فقدان سيطرة

[1] David Gindis, From fictions and aggregates to real entities in the theory of the form. Journal of Institutional Economics, 2009, 5, P. 34. doi:10.1017/S1744137408001203.

[2] Hopt, Klaus J., Groups of Companies - A Comparative Study on the Economics, Law and Regulation of Corporate Groups., Oxford Handbook of Corporate Law and Governance, Oxford University Press 2015, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2560935.

المساهمين متواجدة بكثرة في الشركات الأمريكية الكبيرة وذلك من خلال تقديم خمس أنواع للسيطرة على هذه الشركات والتي تسمح للمالك بعتيين أعضاء مجلي الإدارة[1]، تتمثل هذه الأنواع فيما يلي:[2]

- السيطرة عن طريق حقوق الملكية وذلك عند الحصول على السيطرة لأكثر من 80% من رأس المال؛

- السيطرة عن طريق مشاركة الأغلبية وذلك عند الحصول على سيطرة ما بين 50% و80% من قبل الأغلبية على رأس المال؛

- السيطرة عن طريق مشاركة الأقلية عند الحصول على نسبة تتراوح ما بين 20% و50% من رأس المال وذلك عند معرفة أن الملكية الباقية مجزأة ويمكن أن تضاف إلى مشاركتهم؛

- السيطرة عن طريق أداة قانونية وذلك من خلال التراكم الهرمي كمضاعفة مساهمات حقوق الأقلية خاصة عن طريق الشركات القابضة وهو ما يسمح للمالكين بممارسة السيطرة على المديرين التنفيذين؛

- السيطرة عن طريق الملكية المشتتة في هذه الحالة تكون الملكية مقسمة بشكل كبير وبالتالي فإن السيطرة تنتقل للإدارة العليا، وكمثال على ذلك في سنة 1929 كانت شركة السكك الحديدية بنسلفانيا المساهم الذي يحوز على أكبر نسبة مساهمة تقدر بـ: 0.3% من رأس المال.

عادة ما تكون في كثير من الشركات الكبرى لاسيما الشركات المدرجة فالبورصة نزاعات حول إنفصال بين الملكية والإدارة وهذا ما يترتب عنه نوع من عدم التناسق من حيث المعلومات بين المساهمين والمالكيين الحقيقيين للشركات والمدريين المشرفين على إدارة هذه الشركات، وهو ما يطرح مشكلة الإختيار الأمثل للمدريين الفاعلين وتفويضهم السلطة[3]. وعليه يعتبر حجم الشركة وعدد الأنشطة المدمجة أحد العوامل التي تزيد من أهمية تفويض السلطة، حيث كلما زاد عدد الوظائف التي تضمنتها سلسلة القيمة الموسعة كلما زاد عدد الوكلاء أو أصحاب السلطة أكثر قوة وهو ما يزيد من حدة السلوكيات الإنتهازية مع صرعات الوكالات والذي يمكن أن ينجر عنه تكاليف الصفقات بما في ذلك تكاليف السيطرة[4]، وبالتالي فإن الخسائر الناتجة عن هذه السلوكيات فضلا عن تكلفة الرقابة الإدارية الموضوعة لتقليل هذه الخسائر إلى حد أدنى تدخل ضمن تكاليف الوكالة.

[1] مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة -حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 01، 2015، ص. 137.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص. 137-138.

[3] Laurent Nahmias, Groupes de sociétés et analyse du tissu productif : enjeux et premiers constats, Bulletin de la Banque de France • N° 159 • Mars 2007, PP. 37-38.

[4] Najib MRABET, Op, Cit., PP. 900-901.

يؤكد Bae, & al أنه في أوروبا الغربية هناك 50 % من الشركات تنتمي لمجمعات الشركات وهو ما يطرح مشاكل الوكالات داخل هذه المجمعات حيث تزداد حدة بالنظر إلى التركيز العالي للملكية ومدى قوة السيطرة على حملة الأسهم التي تتجاوز أحياننا بشكل كبير حقوقهم في الأرباح[1].

يوضح مؤيدو نظرية تكاليف الصفقات مظهر وتطور الشركات الإدارية الكبيرة على حساب الشركات الصغيرة التي يديرها رجال أعمال أفراد بسبب عدم كفاءة السوق الذي لا يسمح بالإستعانة بمصادر خارجية للأنشطة وعلى العكس من ذلك عندما تتوقع الشركة تكاليف معاملات التي تكون أقل من تكاليف الوكالة سيكون لديها مصلحة في الإستعانة بمصادر خارجية لجزء من أنشطتها ومع ذلك، سيبقى التركيز على "الأعمال الأساسية" مما يسمح لها بتطوير مهاراتها المحددة. وأيضا ستسعى لتطوير مجموعة من الشركات المستقلة قانونا حولها ولكنها مرتبطة بشبكة من الأنشطة التكميلية. ويمكن تحقيق ذلك عن طريق المساهمة المالية المشتركة أو المشارك في أنشطة ما مم يسمح لها بالتخصص في نشاط ما والإستفادة في الوقت نفسه من أوجه التكامل مع مكونات مجمع الشركات.

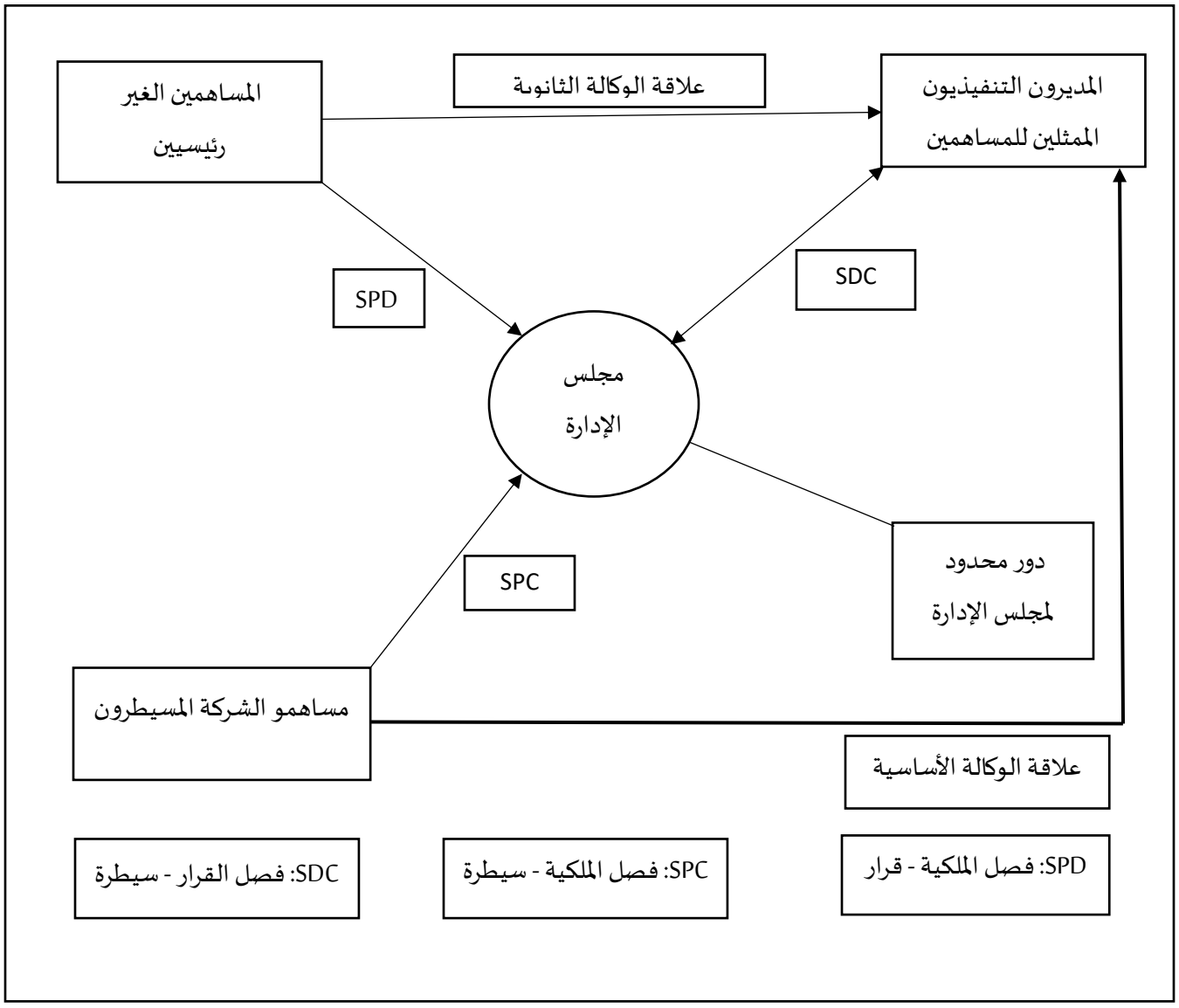
يعتبر مجلس الإدارة الرابطة التي تجمع الأطراف التي لها علاقة بالشركة ومركزا للأجهزة الرقابية في مراقبة المديرين التنفيذيين، كما يتمتع بجملة من الخصائص المتعلقة بشكله بين الصيغة التقليدية والمزدوجة، حجمه، وإستقلاليته تماشيا مع طبيعة ملكية الشركة سواء مشتتة أو مركزة. وعليه، تتأثر تركيبة مجلس الإدارة بدرجة الفصل بين القرار والملكية والسيطرة ومدى تشتت مليكة رأس المال بين عدد كبير من المساهمين وهو ما يشكل نموذجا لملكية شركة لشركات أخرى (مجمعات الشركات أو الشركات القابضة)، وبالتالي مساهمي الشركة المالكة يسطرون على مجلس الإدارة ويعينون المديرين التنفيذيين ويوجد هناك إنفصال بين وظيفتي القرار والملكية.[2]

[1] Ibid., PP. 900-901.

[2] مهدي شرقي، مرجع سابق. ص. 142-143.

من أجل فهم أفضل لهذا النموذج (شركة تسيطر على شركات أخرى) الشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (01-02): الشركات المسيطرة من قبل مجموعة أخرى



المصدر: مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة -حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 01، 2015، ص. 135-156. ص. 145.

المبحث الثالث: الروابط المالية بين شركات المجمع

تختلف طرق تكوين المجمعات باختلاف القرار الذي يتم إتخاذه من طرف القائمين على شؤون إدارة الشركة المعنية، حيث يمكن أن يكون التكوين عن طريق الاندماج أو الاستحواذ أو إقتناء الأصول، ...الخ. من خلال القيام بإتباع أحد هذه الطرق تنشأ روابط مالية بين هذه الشركات وهي روابط السيطرة والمساهمة.

المطلب الأول: رابط السيطرة

الفرع الأول: مفهوم السيطرة

من منظور تاريخي ظهر مفهوم السيطرة بالتوازي مع تطور ظاهرة تمركز شركات المساهمة، وعليه تدخل القانون في هذا المجال من خلال مسألة جنسية الشركات، أثناء الحرب العالمية الأولى تطلبت حماية المصالح الوطنية في الواقع من خلال التخلي عن المقر الرئيسي كمعيار لإلحاق الشركات لصالح "نظام الرقابة"، في هذا المنظور تعرف السيطرة على أنها: "القوة الفعلية التي يكتسبها شخص أو مجموعة من الأشخاص أو شركة تجارية أو دولة لتوجيه النشاط التجاري لشركة في وقت معين".[1]

تم تناول مسألة السيطرة في مجال واسع من القانون لاسيما أثناء دراسة الشركات التابعة، خلال الفترة التي تتوافق مع تطور ظاهرة التركز شهدت ولادة إهتمام المشرع بهذه المفهوم سواء في قانون العمل، قانون الشركات، قانون الضرائب، وقانون البنوك من خلال إنشاء حسابات مجمعة.[2]

غالبا ما تم تناول السيطرة بشكل ثنائي: السطيرة في الواقع والسيطرة في القانون، السيطرة الموضوعية والسيطرة الذاتية، السيطرة على الأغلبية والسيطرة على الأقلية، والسيطرة للهيمنة والسيطرة على المراقبة، من خلال ما سبق سيتم تفصيل مفهوم السيطرة حسب طبيعتها القانونية والإقتصادية كما يلي:

أولا: المفهوم القانوني للسيطرة

يرى Phillip Blumberg أن هناك نمطان في التعاريف القانونية للسيطرة أحدها يتعلق بالإعتماد على المعايير العددية (أي نسبة 50% فأكثر) إما كمعيار قانوني أو كإرساء إفتراضات بشأن ما إذا كان المعيار القانوني قد تم الوفاء به مع التعبير عنه، أما المعيار الثاني فيتجنب كل المعايير العددية ويعتمد على معيار عملي وظيفي يرتكز على واقع السيطرة والتي تنتج في حالة ما إذا كانت النسبة أقل من 50% مع وجود أحد الحالات التالية:

- سلطة تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة؛

[1] Julien Le Maux, Le contrôle juridique d'une société cotée: une longue histoire, La gouvernance juridique et fiscale des organisations, Editions TEC & DOC, France. 2010. P. 38.
[2] Ibid., P. 39.

- جمع أغلبية حقوق التصويت في أعضاء مجلس الإدارة؛

- الحصول على أكثر من نصف حقوق التصويت بالاتفاق مع مساهمين أخرين[1].

يتم تحديد السيطرة في العديد من البلدان على ملكية أكثر 50% من الأسهم، بالإضافة إلى ذلك يمكن تفسير السيطرة في تكوين مجلس الإدارة الإحتفاظ بالملكية بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال أغلبية الأسهم التي لها حق التصويت إلى نشوء علاقة الشركة الأم والتابعة[2].

- تعرف السيطرة على أنها القدرة على توجيه سياسات وقرارات شركة أخرى وهذا يعني سلطة تعيين المديرين كما تسمح للمساهمين المسيطرين باتخاذ قرار بشأن شؤون الشركة حيث تلتزم الأقلية بقراراتهم.[3]

- كما يتم تعريفها قانونا على أنها ملكية غالبية الأسهم مع حقوق التصويت (تسمى أيضا النهج القانوني).

عند النظر في نصوص القانون المقارن فإن تصور القضاء الأمريكي للسيطرة لا يعتمد على تعريفات مقيدة بل على تحليل للحقائق وبالتالي فإن تعريف المساهم المسيطر في هذا الصدد مثير للإهتمام بشكل خاص: "يمكن للمساهم المسيطر: إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة، ويكون سببا في حل الشركة أو دمجها مع شركة أخرى وكذلك سحب الأموال من المساهم، بيع جميع أصول الشركة أو جميعها بشكل جوهري أو تغير طبيعة الشركة ومصالح المساهمين". وعليه فإن المساهم المسيطر في الشركة لا يتحدد بمساهمته في رأس المال أو في حقوق التصويت، بل وفقا للصلاحيات التي تكون تحت تصرفه على هذا النحو فإنه ينضم إلى وجهتي نظر تمت مناقشتها بالفعل من ناحية النظرية الاقتصادية التي تشير إلى المساهم المسيطر على حساب المساهم الأغلبية.[4]

ثانيا: المفهوم الاقتصادي للسيطرة

يعرف المفهوم الاقتصادي للسيطرة (بالمفهوم الفعلي للسيطرة) يتم الحكم على السيطرة بالرجوع إلى الواقع الإقتصادي للعلاقة بين الطرفين، وبالتالي إذا كانت الكيانات المستقلة قانونا تدار بموجب نظام متفق عليه بشكل متبادل للإدارة المركزية فإن المجمع يعتبر موجود بغض النظر عن النسبة المئوية للمساهمة. وفق هذا المفهوم يتم التعامل مع مجمع الشركات بأكمله كوحدة اقتصادية واحدة ومحاسبة جميع الكيانات المكونة للمجمع في نفس المستوى.

---

[1] Blumberg, Phillip, The Corporate Entity in an Era of Multinational Corporations, 1990. Faculty Articles and Papers. PP. 285-372. Available at SSRN: https://opencommons.uconn.edu/law_papers/58 .

[2] Peter Böckli, et autre, A Proposal for the Reform of Group Law in Europe, European Business Organization Law Review. 18. 10.1007/s40804-017-0066-2.

[3] Peter Böckli, et autre, A Proposal for the Reform of Group Law in Europe, European Business Organization Law Review. 18. 10.1007/s40804-017-0066-2.

[4] Julien Le Maux, Le contrôle juridique d'une société cotée: une longue histoire, La gouvernance juridique et fiscale des organisations, Editions TEC & DOC, France. 2010. P. 61.

ثالثا: كيفية ممارسة السيطرة

يقصد هنا بممارسة السيطرة أي تطبيقاتها في الواقع العملي من خلال حقوق التصويت حيث يتم تعيين أغلبية أعضاء مجلس إدارة الشركة التابعة من قبل الطرف الذي يمتلك الحصة المسيطرة. نتيجة لذلك، يقرر المساهمين المسيطرين بالإجتماع العام تعيين غالبية أعضاء مجلس الإدارة هذا لا يعني فقط إمكانية تحديد السياسات أو الإجراءات التي يتعين على الشركة الخاضعة للسيطرة تطويرها بل يسمح أيضا للمساهم المسيطر بإقالة مديري الشركة التابعة إذا رفضوا إتباع تعليمات الشركة الأم[1].

رابعا: الإنعكاسات المحاسبية للسيطرة

عندما تتحقق السيطرة من خلال الإستحواذ على الأصول تسجل الشركة المقتناة في دفاترها الأصول والخصوم للشركة المستحوذ عليها، وعليه إعتبارا من تاريخ الإستحواذ يتم تسجيل جميع معاملات الشركة المقتناة والشركة المستحوذ عليها في مجموعة واحدة من الحسابات المجمعة، ومن أجل القيام بهذه العمليات يحتاج المحاسب لمهارة وحيدة وهي التسجيل الصحيح لعملية الإستحواذ عند حدوثها، بمجرد تسجيل هذه العملية بشكل صحيح تكون الإجراءات المحاسبية اللاحقة هي نفسها المتبعة في أي كيان والقوائم المالية المجمعة للمجمع للفترات التي تلي الإستحواذ تكون تلقائية.[2]

تنص نظرية المحاسبة على أنه عندما يكون لشركة ما سيطرة على شركة أخرى فلا يوجد سوى كيان إقتصادي واحد ويجب أن يكون هناك مجموعة واحدة من القوائم المالية التي تجمع بين أنشطة الكيانات التي تخضع لسيطرة مشتركة، وعليه سيقوم المحاسب بإعداد الإجراءات التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية المجمعة بدءا من الحسابات المنفصلة للشركات التابعة وبعدها سيتم إجراء تعديلات وعمليات حذف مختلفة من أجل دمج الحسابات المنفصلة في مجموعة واحدة من القوائم المالية والتي تسمى القوائم المالية المجمعة.[3]

الفرع الثاني: نسبة السيطرة وطريقة حسابها

أولا: نسبة السيطرة

- تعرف على أنها رابط التبعية بين الشركة الأم وشركاتها التابعة وكذا درجة سلطة الشركة الأم وهي تمثل نسبة حقوق التصويت المملوكة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الجمعيات العامة لكل شركات المجمع[4].

[1] Ibid., P. 13.
[2] Fischer, Taylor, and Cheng, Accounting for Business Combinations Advanced Accounting, Fourth Edition, 2007, USA, P. 06.
[3] Ibid., P. 06.
[4] Béatrice et Francis Grand Guillot, Comptabilité des sociétés, Gualino éditeur, Lextenso édition, Paris, 2013., P. 254.

- وتعرف أيضا على أنها عبارة عن مجموع حقوق التصويت التي تمتلكها الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في شركة أخرى[1].

إذا نسبة السيطرة الناتجة عن طبيعة السيطرة تمثل النسبة المئوية لسيطرة الشركة الأم على شركة أخرى أي نسبة حقوق التصويت التي تحتفظ بها الشركة الأم نفسها (سيطرة مباشرة)، بالإضافة إلى شركات المجمع الأخرى الخاضعة للسيطرة الحصرية (سيطرة غير مباشرة)، وبالتالي فهي تعكس القوة الإدارية التي تمارسها الشركة الأم على شركات أخرى.

- تسمح نسبة السيطرة بتحديد ما يلي:

- ✓ تحديد قائمة الشركات التي تدخل ضمن محيط التجميع فالسيطرة التي تمارس على الشركات التابعة يطلق عليها بالسيطرة المطلقة، وعلى المشاريع المشتركة تسمى السيطرة المشتركة وعلى الشركات الزميلة تسمى بالتأثير الملحوظ، إذ يجب استبعاد جميع الشركات التي لا تقع ضمن إحدى هذه الفئات الثلاثة من نطاق التجميع[2]؛
- ✓ تحديد الطريقة الواجب استعمالها في التجميع عند كل نوع من أنواع السيطرة.

ثانيا: طريقة حساب نسبة السيطرة

يتم حسابها على أساس جمع حقوق التصويت المملوكة إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أي من خلال ما تم حيازته من أسهم رأس مال كل شركة تابعة، وعليه يتم تحديد نسبة السيطرة وفق المعادلة التالية:

نسبة السيطرة = (عدد الأسهم التي تم حيازتها من الشركة التابعة ÷ إجمالي أسهم رأسمال الشركة التابعة) × 100%.

- والسهم يمكن أن يكوم له:

- ✓ حق تصويت واحد وهذا في حالة الأسهم العادية وشهادات الاستثمار التي قد يكون لها حق التصويت إضافة إلى سندات قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- ✓ حق تصويت مضاعف؛
- ✓ أسهم ليس لها حق تصويت وتتمثل في الأسهم الممتازة (أسهم لها أفضلية في قيمة الأرباح وليس لها حق التصويت).

[1] Jean Montier Gilles, Technique de consolidation, Europe-France, février,1995., P. 46.
[2] Bertin Elisabeth et autres, Comptabilité et audit, Berti édition, Alger, 2013. P. 194.

المطلب الثالث: روابط المساهمة

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق لمفهوم رابط المساهمة، نسبة المصلحة، وأشكال روابط المساهمة.

الفرع الأول: تعريف رابط المساهمة

يتمثل الرابط الثاني الذي يربط بين شركات المجمع في رابط المساهمة وهو تعبير عن إمتلاك الشركة لجزء من رأس مال شركة أو شركات أخرى، حيث تم تعريف المساهمة كما يلي:" توجد هناك مساهمة عندما تمتلك شركة في شركة أخرى جزء من رأس مالها ما بين 10% و50%".[1]

الفرع الثاني: نسبة المصلحة

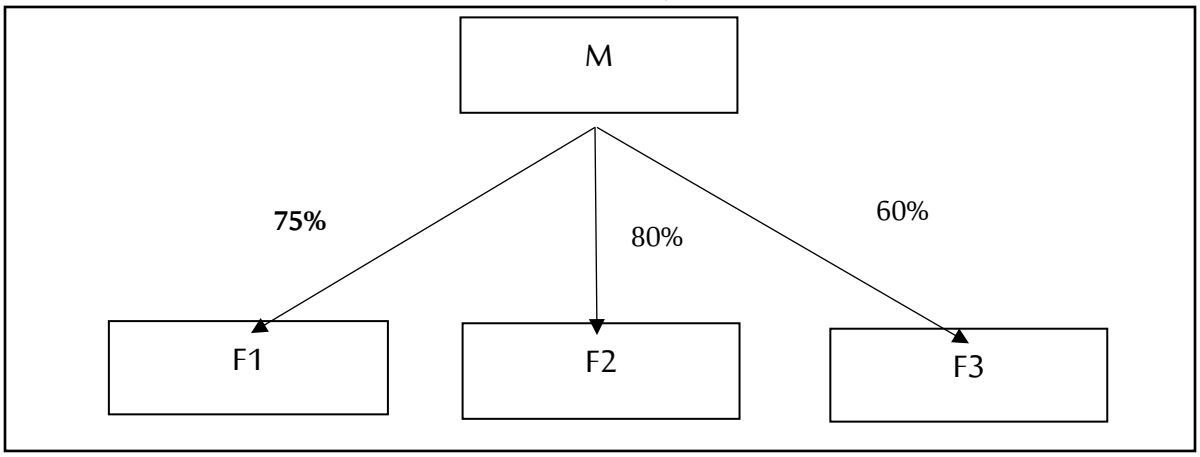
- تعرف على أنها نسبة مساهمة الشركة الأم في رأس مال شركة أخرى موحدة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال شركات تابعة غير مباشرة وهذا ما يطرح مشكلا في القياس[2].

- وتعرف أيضا على بأنها حصة رأس المال المملوكة من طرف الشركة الأم في الشركات التي تدخل ضمن محيط التجميع المحاسبي، وهي تعبر عن حصة الأصول والأرباح التي تعود للمؤسسة الأم التي قدمت هذه المساهمات[3].

ثالثا: أشكال المساهمة: تأخذ المساهمة أشكال مختلفة يمكن توضيحها كما يلي:

1. المساهمة المباشرة: يظهر هذا النوع من المساهمات عندما تملك شركة أسهم بطريقة مباشرة في شركة أخرى، وفي هذه الحالة تكون نسبة الفائدة مساوية لنسبة المراقبة، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (01-03): المساهمة المباشرة



Sourse : Elisabeth Bertin et autres, Comptabilité et Audit, Berti édition, Alger, p 183.

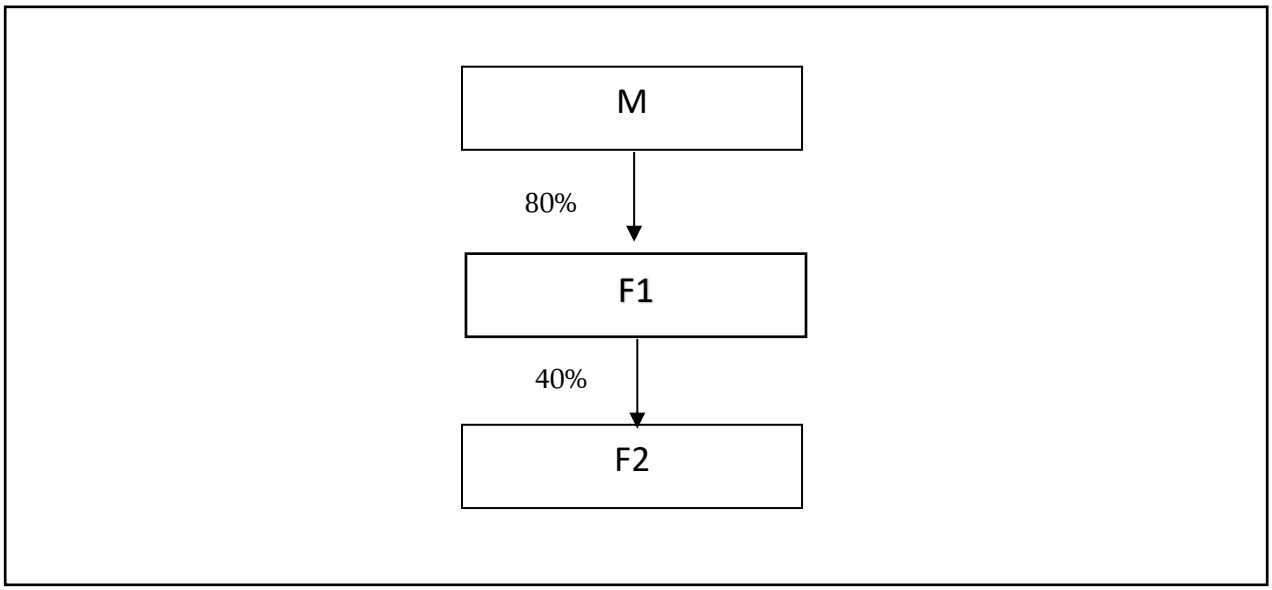
[1] Jean-Michel do Carmo Silva et Laurent Grosclaude, Gestion Juridique, Fiscale et Sociale, 5eme édition, Paris, Dunod, 2012., P. 395.

[2] - BOUBIR, Djelloul. Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS. Alger : Edition sahel, 2013. P. 38.

[3] Jean Montier Gilles, Op, Cit., P. 46-47.

2. المساهمة الغير مباشرة: يكون مثل هذا النوع من المساهمات عندما تملك شركة مساهمات في رأسمال شركة ما وهذه الأخيرة تملك بدورها مساهمات في شركة أخرى، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (01-04): المساهمة الغير مباشرة



Sourse : Elisabeth Bertin et autres, Comptabilité et Audit, Berti édition, Alger, p 183.

التعليق: نلاحظ أن الشركة M تملك مساهمة في الشركة F2 عن طريق مساهمتها في الشركة F1.

3. المساهمة المتبادلة: تكون مثل هذه المساهمات عندما تمتلك الشركة (M) أسهما في الشركة (F1) وهذه الأخيرة تحوز بدورها مساهمات في الشركة (M)، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (01-05): المساهمة المتبادلة

Sourse : Stéphane Mercier, La consolidation, 2émé édition, edipro éditeur, Belgique, 2013. P. 208.

التعليق: الشركة الأم تمتلك مساهمة في رأس مال الشركة F1، والشركة F1 تمتلك أيضا مساهمة في رأس مال الشركة M، ولحساب نسبة المساهمة في مثل هذا النوع من المساهمات يجب إتباع الخطوات التالية:

a= مساهمة الشركة M في الشركة B.

b= مساهمة الشركة B في الشركة M.

ولنفترض أن:

X= نسبة مساهمة الشركة M في الشركة B.

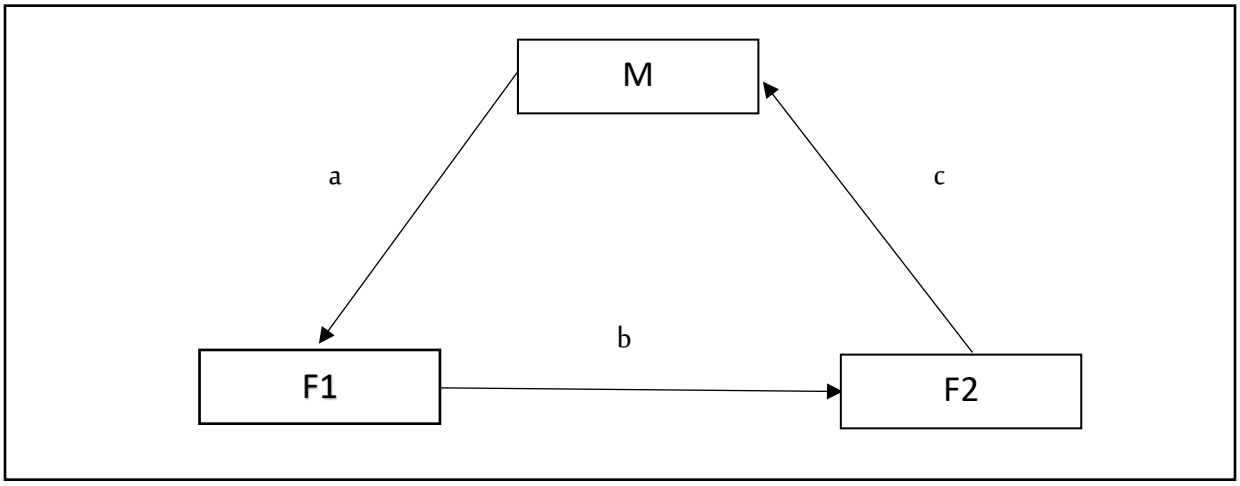
Y= نسبة مساهمة الشركة B في الشركة M.

ويتم تحديد كل من قيمة X وY من خلال المعادلتين التاليتين:

$X = a + a\,Y$ $Y = b + b\,X$

4. المساهمة الدائرية: تكون مثل هذه الروابط عندما تملك شركة أسهم في شركة أخرى وهذه الأخيرة تملك أسهم في شركة أخرى، وهذه الأخيرة أيضا تملك بدورها أسهم في الشركة الأولى، حيث تعد هذه المساهمات من أعقد الأشكال والصعوبة تكمن في حساب نسبة المساهمة، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم: (01-06): المساهمة الدائرية



Sourse : Elisabeth Bertin et autres, Comptabilité et Audit, Berti édition, Alger, P. 184.

الشركة M تمتلك جزء من رأس مال في الشركة F1، وهذه الأخيرة تمتلك مساهمة في الشركة F2، وبدورها F2 تمتلك مساهمة في الشركة في الشركة M، ولحساب نسبة المساهمة في مثل هذا النوع نتبع الخطوات التالية:

- ✓ لنفترض أن مساهمة M في F1 هي a.
- ✓ لنفترض أن مساهمة F1 في F2 هي b.
- ✓ لنفترض أن مساهمة F2 في M هي c.

وعليه:

a= المساهمة المباشرة للشركة M في الشركة F1؛

b= المساهمة المباشرة للشركة F1 في الشركة F2؛

c= المساهمة المباشرة للشركة F2 في الشركة M.

ولنفرض أن: **X**= نسبة الفائدة للشركة M في الشركة F1.

Y= نسبة الفائدة للشركة F1 في الشركة F2.

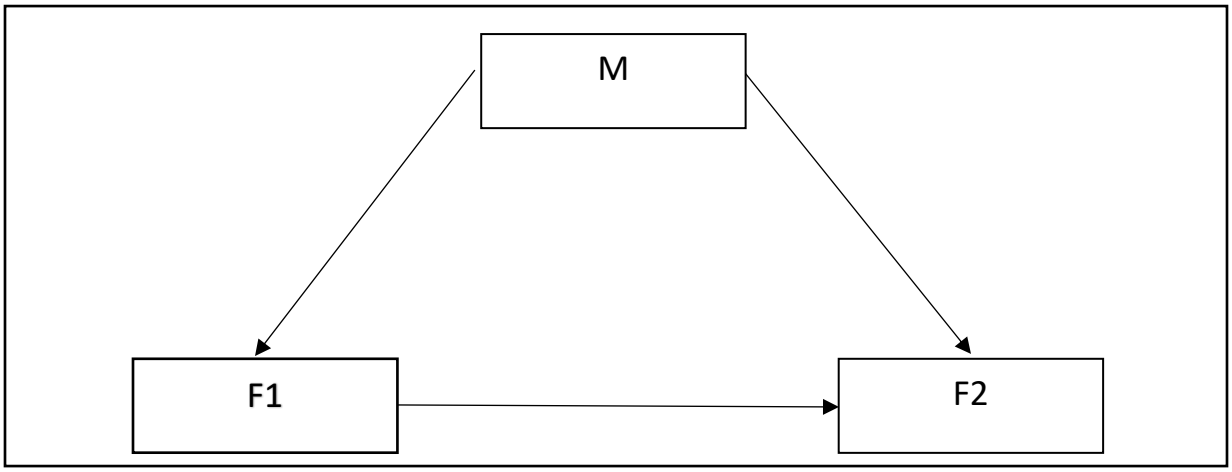
Z= نسبة الفائدة للشركة F2 في الشركة M.

وعليه يتم تحديد قيمة كل من X، Y وZ من خلال حل المعادلات التالية:

$X= a+aBz$ $Z=c+cAz$ $Y= b+bcX$

5. المساهمة المركبة: تظهر هذه المساهمات عندما تملك الشركة أقساطا من رأس مال عدة شركات سواء كانت الحيازة بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة،[1] والشكل الموالي يوضح ذلك

الشكل رقم: (01-07): المساهمة المركبة



Sourse : Elisabeth Bertin et autres, Comptabilité et Audit, Berti édition, Alger, P. 184.

التعليق: من خلال هذا الشكل يمكن القول إن الشركة M تملك مساهمات مباشرة وغير مباشرة في الشركتين F1 و2F.

[1] Elisabeth Bertin et autres, Op, Cit., P. 183.

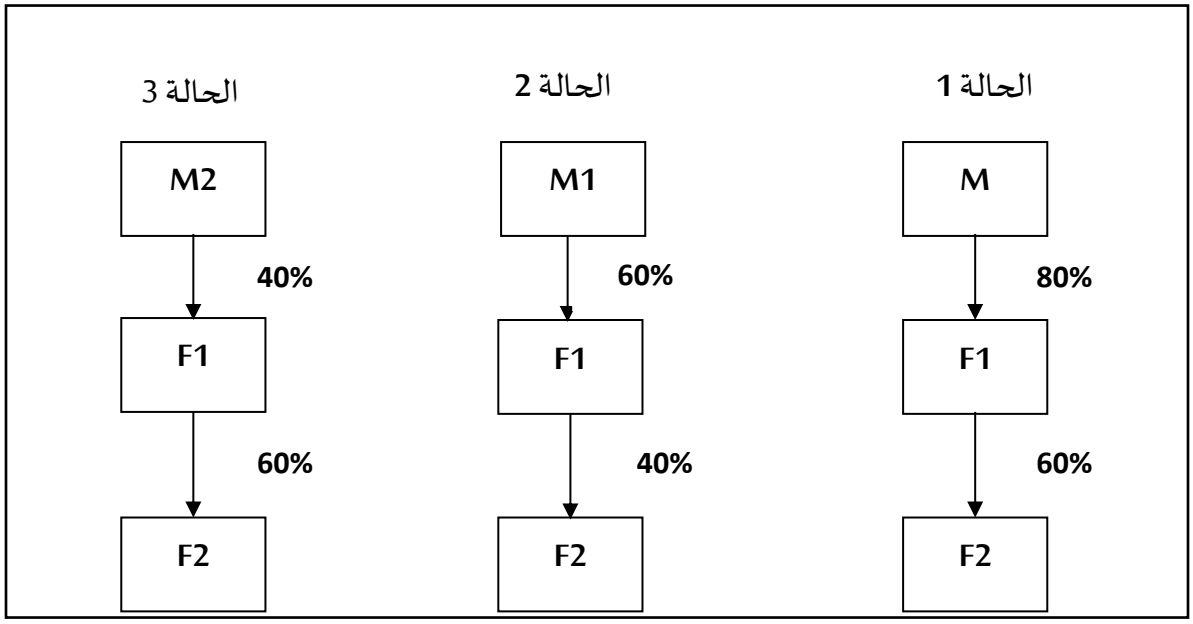
المطلب الثالث: تطبيقات حول الروابط المختلفة بين الشركة الأم والشركات التابعة

من أجل فهم أفضل لكيفية تحديد نسبة السيطرة والمساهمة سوف نعتمد على الأمثلة العددية لمختلف الحالات التي يمكن أن نصادفها.

الفرع الأول: الروابط البسيطة المباشرة وغير المباشرة

الحالة رقم 01: في هذه الحالة يجب أن تكون السيطرة مستمرة عبر سلسلة ويمكن توضيح ذلك وفقا كما يلي:

الشكل رقم (01-08): الروابط البسيطة المباشرة وغير المباشرة



Sourse: Brice-Voltaire Etou Obami, Les fondamentaux De La Consolidation et de la Combinaison en Référentiel Comptable OHADA RÉVISÉ. editions-harmattan.fr. Paris. 2020. P. 42.

يتم حساب نسبة المساهمة والسيطرة من خلال الجدول الموالي كما يلي:

الجدول رقم (01-04): حساب نسبة المساهمة والسيطرة في حالة الروابط البسيطة

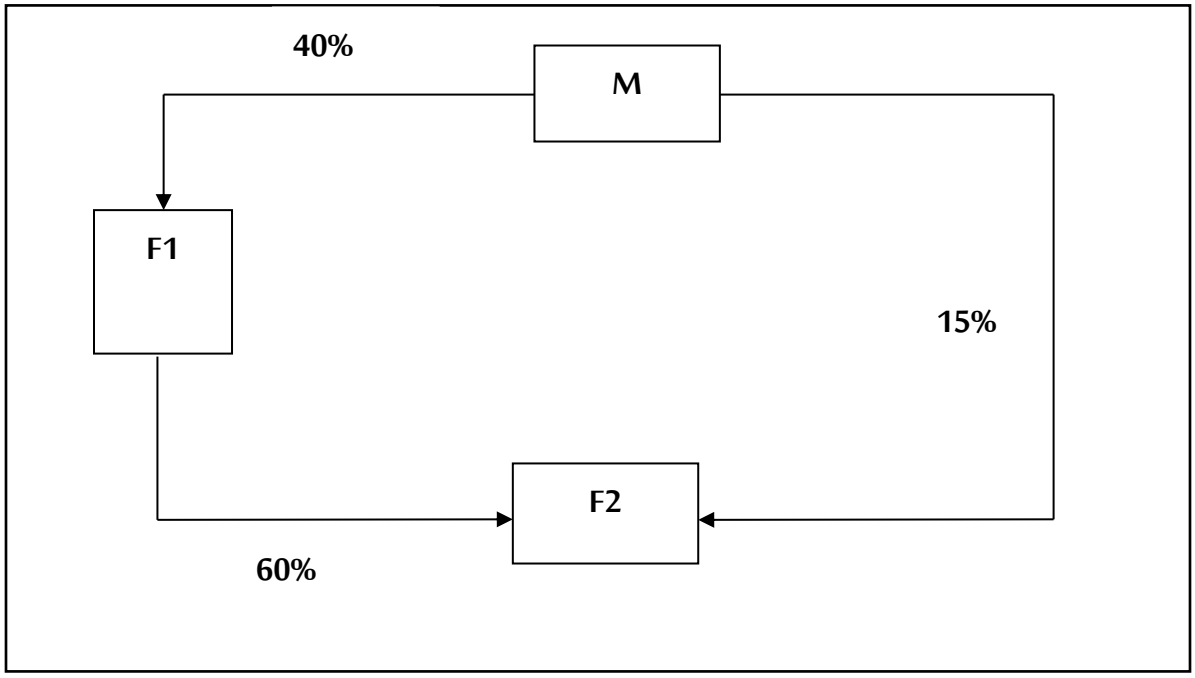
الحالات	الشركات	نسبة المساهمة	نوعها	نسبة الرقابة	نوعها	طريقة التجميع
	M.F1	80%	مباشرة	80%	سيطرة تامة	اندماج تام
الحالة 01	M.F2	48 =60×80%	غير مباشرة	60%	سيطرة تامة	اندماج تام
	M.F1	60%	مباشرة	60%	سيطرة تامة	اندماج تام
الحالة 02	M.F2	24=40× 60%	غير مباشرة	40%	تأثير ملحوظ	طريقة المعادلة
	M.F1	40%	مباشرة	40%	تأثير ملحوظ	طريقة المعادلة
الحالة 03	M.F2	24= 60×40%	غير مباشرة	لا توجد	/	/

التعليق: من خلال الشكل والجدول الذي يبين نسب المساهمة والسيطرة نلاحظ أن F2 لا تسيطر عليها الشركة الأم M لأنها لا نسيطر على الشركة F1 وذلك في الحالة الثالثة.

الفرع الثاني: الروابط البسيطة مع انقطاع سلسلة السيطرة

الحالة رقم 01

الشكل رقم (01-09): الروابط البسيطة مع انقطاع سلسلة السيطرة



Sourse: Brice-Voltaire Etou Obami, Les fondamentaux De La Consolidation et de la Combinaison en Référentiel Comptable OHADA RÉVISÉ. editions-harmattan.fr. Paris. 2020. P. 42.

- يتم حساب نسبة المساهمة للشكل أعلاه كما يلي:

الجدول رقم (01-05): حساب نسبة المساهمة والسيطرة في حالة انقطاع سلسلة السيطرة

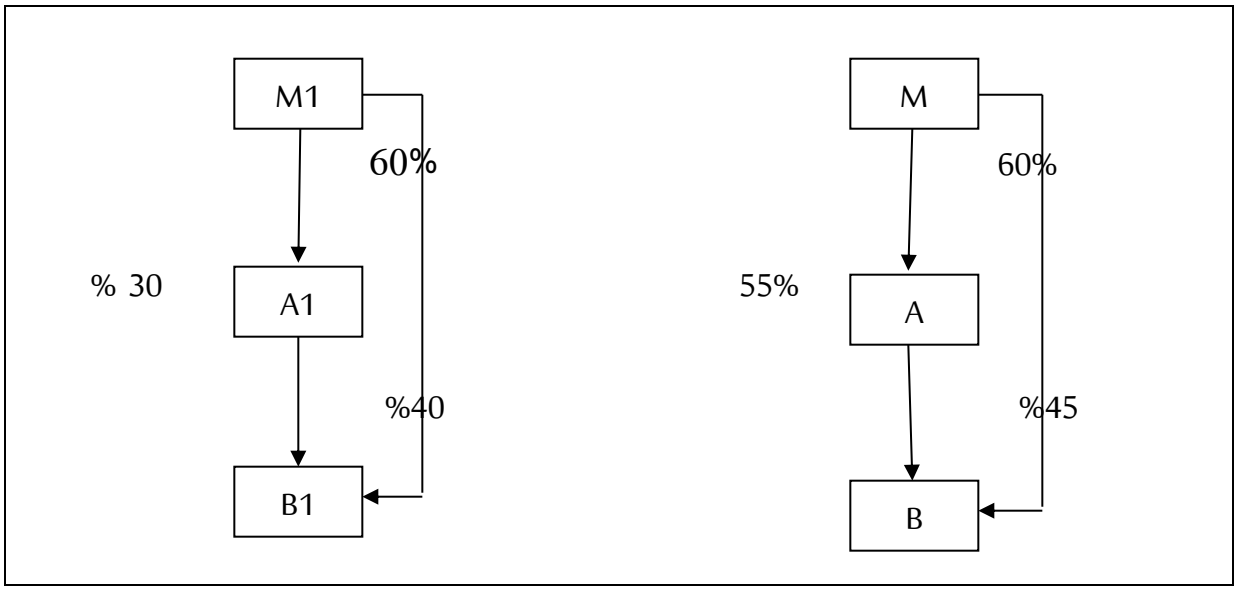
الشركة	نسبة المساهمة	نوعها	نسبة الرقابة	نوعها	طريقة التجميع
F1	% 40	مباشرة	% 40	تأثير ملحوظ	طريقة المعادلة
F2	+ % 15 24 = 60 × 40%	مباشرة غ- م	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالب

التعليق: من خلال الشكل أعلاه والجدول الذي يبين حساب نسبة المساهمة والسيطرة يمكن القول أن F2 غير مسيطر عليها من قبل الشركة الأم M سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن طريق F1 وF2.

الحالة رقم 02:

الشكل رقم (01-10): الروابط البسيطة مع انقطاع سلسلة السيطرة



Sourse : Messkadji Chafik, Techniques de Consolidation des comptes de groupes, Édition Houma, Alger, 2012. P 26,27.

الجدول رقم (01-06): حساب نسبة المساهمة والسيطرة

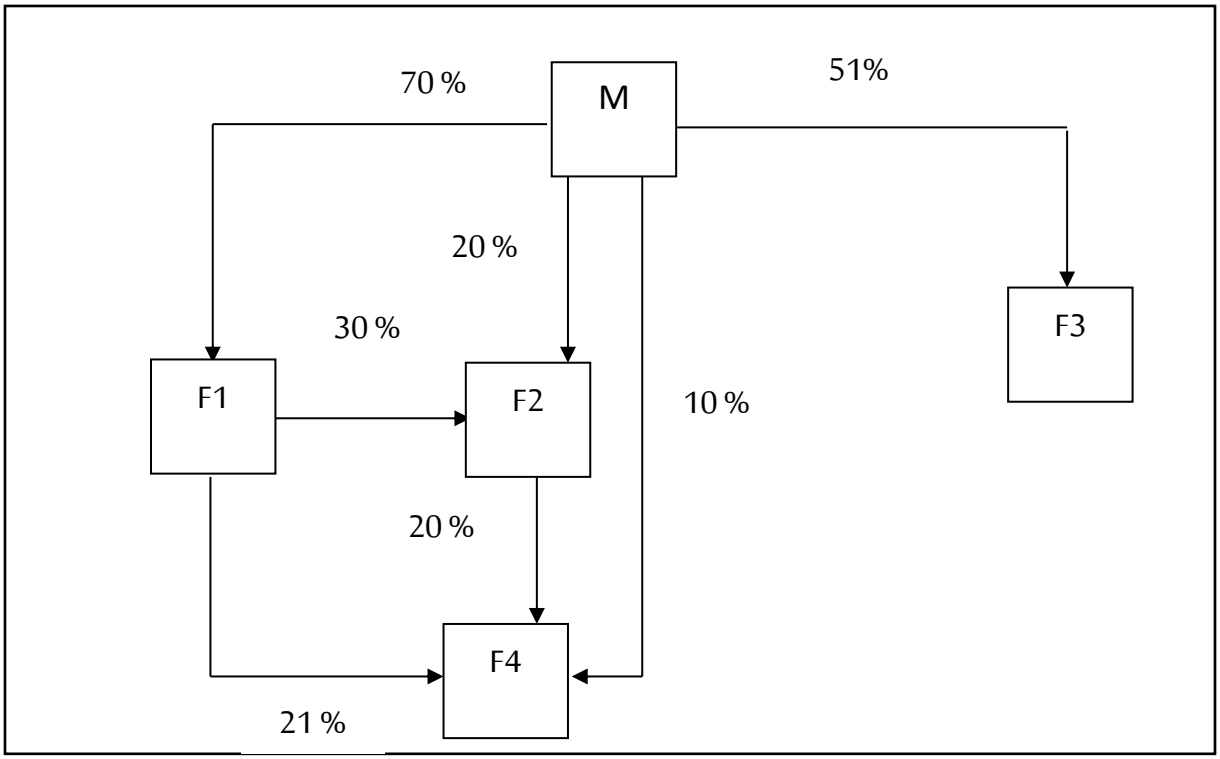
الشركات	نسبة المساهمة	نوعها	نسبة الرقابة	نوعها	طريقة التجميع
M.A	60%	مباشرة	60%	سيطرة تامة	اندماج تام
M.B	24 =40×60%	غير مباشرة	70%	سيطرة تامة	اندماج تام
	30%	مباشرة			
M1.A1	60%	مباشرة	60%	سيطرة تامة	اندماج تام
M1.B1	27=45× 60%	غير مباشرة	100%	سيطرة تامة	طريقة المعادلة
	55%	مباشرة			

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثالث: الروابط البسيطة المباشرة وغير المباشرة عبر تسلسل متعدد

الحالة رقم 01:

الشكل رقم (01-11): الروابط البسيطة المباشرة وغير المباشرة عبر تسلسل متعدد



Sourse: Éric Ropert et autre, Nouvelle pratique des comptes consolidés, Gualino éditeur, Paris – 2000. P.32.

- يتم حساب نسبة المساهمة والسيطرة في هذه الحالة كما يلي:

الجدول رقم (01-07): حساب نسبة السيطرة والمساهمة عبر تسلسل متعدد

الشركات	نسبة المراقبة	نوعها	نسبة المساهمة	نوعها	طريقة التجميع
F1	70%	سيطرة تامة	70%	مباشرة	إدماج كلي
F2	50% a	تأثير ملحوظ	41% C	مباشرة20% غير مباشرة30%	إدماج كلي
F3	51%	سيطرة تامة	51 %	مباشرة	إدماج كلي
F4	51% b		d %32,9	مباشرة 10% غير مباشرة 2, 4% غير مباشرة 4% غير مباشرة 7, 14%	إدماج كلي

المصدر: من إعداد الطالب

شرح العمليات الحسابية:

سبة المراقبة: M على F2 هي: a = %20 + %30 = % 50

نسبة المراقبة: M على F4 هي: b = %10 + %21 + %20 = % 51

نسبة المساهمة: M في F2 هي: C = %20 + (%30 x %70) = %41

مساهمة: M في F4 هي: d = %10+(%20 x %70 %30 x%) +(%20 x %20) +(%21 x %70) =%32,9

خلاصة الفصل

من خلال تطرقنا في هذا الفصل للإطار النظري لمجمعات الشركات نجد أن إعطاء تعريف له يختلف حسب وجهة نظر كل باحث ومن الصعب جدا إيجاد تعريف موحد إلا أنه هناك مجموعة من المعايير يستند عليها كل تعريف كالسيطرة، الروابط المالية والإقتصادية، الإستقلال القانوني للشركة الأم والشركات التابعة. وبالتالي فإن المجمع يترجم أحد أبرز المبادئ المحاسبية وهي تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، كما أنه من خلال القيام بعملية المقارنة تم التوصل إلى أن المجمع يختلف عن باقي المنظمات كالتجمعات ذات الأهداف الاقتصادية، الشركات القابضة، والشركات متعددة الجنسيات ويجب عدم الخلط بينهم.

من بين المعايير المقبولة في أغلب القوانين والتشريعات التي تنظم المجمعات روابط المساهمة والسيطرة فمن خلال حصول الشركة على أسهم شركة أخرى تمكنها من التحكم في سياساتها تصبح الشركة الثانية تابعة للشركة الأولى وتحت سيطرتها الكاملة حتى ولو لم تملك كامل أسهمها، كما تعتبر السيطرة المحدد الأساسي الذي يتم من خلاله تحديد الشركات التي تدخل في إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع الشركات.

تم التوصل من خلال عرض بعض النظريات التي فسرت تكوين ونشأة الشركة والمجمعات أن هناك وجهات نظر مختلفة، حيث إعتمدت كل نظرية في شرح هذا التنظيم على النظريات الأساسية لتكوين الشركة وبعد ذلك تم توسيع نطاقها لتشمل مجمعات الشركات. في هذا السياق، نرى أن نظرية الكيان الطبيعي أو الحقيقي هي التي تعتبر النظرية المثلى حيث أعطت تفسيرا وشرحا دقيقا للشركة ومجمع الشركات ويظهر أثرها ذلك في أغلب قوانين الشركات، كما سيتم التطرق إليها في الفصل الموالي الخاص بالحسابات المجمعة، ومن خلالها سنحاول أن نبرز أن لهذه النظرية تأثير كبير على واضعي المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثاني

الإطار النظري للتجميع المحاسبي

تمهيد:

كان لظهور تقنية التجميع المحاسبي أهمية كبيرة في إعداد القوائم المالية المجمعة من خلال عرضها للشركات المكونة للمجمع كأنها تشكل وحدة إقتصادية واحدة، يرجع الفضل في ذلك لـ: Arthur Lowes Dickinson الذي قدم هذه التقنية سنة 1892 والتي كانت بمثابة الأساس الأول في ظهور القوائم المالية المجمعة، وبعد ذلك إنتشرت هذه الممارسة المحاسبية في بداية القرن التاسع عشر وأصبحت إلزامية سنة 1934بعد الأزمة المالية العالمية لسنة 1929 وإنهيار سوق الأسهم في الولايات المتحدة الأمريكية.

مر إعداد القوائم المالية المجمعة للعديد من التغيرات والتطورات وذلك راجع لكل مرحلة من مراحل تطور ملكية الشركات، كان في البداية يتم إعداده هذه القوائم للملاك مع تفضيل طريقة التجميع النسبي وقد عرفت هذه الممارسة بنظرية الملكية للتجميع المحاسبي، وبعد ذلك أصبح يتم إعدادها لمصلحة المساهمين في الشركة الأم مع إهمال الحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) وهو ما يطلق بنظرية الشركة الأم، وأخيرا إعداد القوائم المالية المجمعة تضم جميع الأطراف من الملاك المسيطرين (الأغلبية) أو الغير مسيطرين (الأقلية) وهو ما يعرف بالقوائم المالية المجمعة المعدة وفقا لنظرية الكيان. في سياق كل نظرية كانت هناك ممارسة محاسبية تتمحور حول معاملة الحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية)، القياس، والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المجمعة.

حظي موضوع التجميع المحاسبي بإهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث تم تخصيص مجموعة من المعايير IAS/IFRS من أجل توحيد الممارسة المحاسبية، خاصة بعد الأزمة المالية لسنة 2008 والتي نتج عنها إصدار معايير جديدة IFRS 10، IFRS 11، وIFRS 12 وتعديل المعيار IAS 27 وإلغاء المعيار IAS 31.

من أجل معالجة هذه القضايا تم تقسيم هذا الفصل لثلاث مباحث رئيسية، حيث تم التطرق في المبحث الأول لعموميات حول التجميع المحاسبي، أما في المبحث الثاني تم فيه عرض وتحليل النظريات المفسرة لتجميع المحاسبي، بينما في المبحث الثالث فقد خصص لدراسة وتحليل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الخاصة بالحسابات المجمعة.

المبحث الأول: عموميات حول التجميع المحاسبي

يعتبر ظهور التجميع المحاسبي أحد أبرز التحولات في مجال المحاسبة وذلك من خلال العديد من التقنيات التي تم إستحداثها كطرق التجميع من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة، سنتناول في هذا المبحث عرض مراحل نشأة وتطور التجميع المحاسبي، وعرض بعض التعاريف الخاص به وعلاقتها ومبدأ الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، وأخير التطرق لطرق التجميع المحاسبي ومناقشة بعض القضايا المتعلقة بطريقة التجميع النسبي وحقوق الملكية (المعادلة).

المطلب الأول: مراحل نشأة وتطور التجميع المحاسبي

يمكن تقسيم مراحل النشأة والتطور لتجميع الحسابات إلى ثلاث مراحل وهي كما يلي:

- المرحلة الأولى: مرحلة النشأة من 1892 إلى 1929

يعود ظهور القوائم المالية المجمعة إلى نهاية القرن الثامن عشر (1892) في الولايات المتحدة الأمريكية وقد كانت في شكل جدول نتائج وميزانية مجمعة[1]، إعتمد إعدادها على تقنية التجميع المحاسبي التي تم تطويرها لأول مرة من قبل Arthur Lowes Dickinson[2]، وبالتالي فإن تاريخ تطور إستخدام هذه التقنية في التقارير المنشورة كان مرتبطا بظهور المجمعات من خلال قانون سنة 1889 يسمح للشركات بحيازة أسهم في شركات أخرى، وهو ما أدى لموجات من الإندماجات بين الشركات التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية[3].

يرى Edwards, John & Webb, Kathryn أن موجة الإندماجات التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية القرن الثامن عشر زادت بشكل كبير من التركيز داخل الصناعات وأن إنخفاض المنافسة كان مسؤولا عن تغيير في موقف الجمهور تجاه الأعمال، وهو ما ترتب عنه المطالبة بمزيد من الإفصاح عن المعلومات المالية في الحسابات المنشورة، من هنا إستشهد الكتاب بالعديد من الشركات الأمريكية التي نشرت خلال هذه الفترة كأول الأمثلة عن الحسابات المجمعة، لكن هناك إتفاق عام بأن القوائم المالية المجمعة المنشورة من قبل شركة الحديد والصلب في سنة 1902 هي المرجعية الأصلية لبداية إنتشار ممارسة التجميع المحاسبي[4]، يعود الفضل

[1] François Meyssonnier, Frédéric Pourtier, Contrôle du périmètre et périmètre de contrôle Réflexion sur le système d'information comptable des groupes. Association Francophone de Comptabilité, Comptabilité – Contrôle – Audit / Tome 19 – Volume 3 – Décembre 2013. P. 120.

[2] Didier Bensadon, L'influence de la mission de productivité des experts comptables d'avril-mai 1951 sur l'introduction de la consolidation des comptes en France, comptabilité et environnement, 5 Décembre 2010, France. PP. 8-9. Available at: https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00543072.

[3] James Wilson Pattillo, consolidated financial statement: theory and utility, thesis of master, Texas technological college, August 1959, P. 42.

[4] Edwards, John & Webb, Kathryn. The development of group accounting in the United Kingdom to 1933. The Accounting Historians Journal, Vol. 11, No. 1 (Spring 1984), PP. 37.

في إعداد هذه القوائم إلى شركة التدقيق Price Waterhouse & Company حيث كان Arthur Lowes Dickinson الشريك الرئيسي في هذه الشركة وذلك من خلال تطوير أول ميزانية مجمعة ونشرها في الولايات المتحدة الأمريكية، وبعدها تلتها العديد من المنشورات لهذه القوائم التي قدمت طريقة إعدادها وهو ما حفز على الإعتراف الأولي والإستخدام العام لهذه القوائم[1].

سرعان ما حث Arthur Lowes Dickinson مجمعات الشركات على نشر الحسابات المجمعة، حيث قام بنشر ثلاث أوراق بحثية بين عامي 1904 و1906 وكان مضمونها ما يلي:[2]

- 1904: كانت بعنوان "أرباح الشركات" في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سانت لويس وتناولت مجموعة واسعة من القضايا وتطرق إلى "بيانات الأرباح المجمعة" وأرباح ما قبل الإستحواذ؛

- 1906: عبارة عن محاضرة في جامعة نيويورك، ركزت على المعلومات حول الحسابات المجمعة للمجمعات.

- 1906 مقال مضمونه ضرورة العرض الصحيح للحسابات المجمعة.[3]

في سنة 1910 تم دمج الحسابات المجمعة في التقارير السنوية[4]، وبمجرد بدء هذه العملية سرعان ما أصبحت سمة مشتركة لإجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة في الولايات المتحدة الامريكية، في سنة 1912 أصبح موضوع التجميع المحاسبي يدرج في الإختبارات المؤهلة لمهنة محاسب معتمد في الولايات المتحدة الأمريكية وهو ما جعل بعض مديري الشركات يتقبلون فكرة التجميع المحاسبي[5].

في سنة 1917 سرعان ما أصبحت هذه الممارسة راسخة حيث كانت وزارة الخزانة تقوم بإلزام الشركات على تقديم إقرارات ضريبية مجمعة بموجب قانون الإيرادات لذلك العام، وفي عام 1924 كان نشر الميزانية المجمعة وجدول النتائج المدمج ممارسة شبه عالمية للمجمعات الأمريكية لأكثر من خمسة عشر عاما.[6]

خلال هذه المرحلة يمكن القول أن ظهور الحسابات المجمعة كان نتيجة لتحرير قانون يسمح للشركات بالحيازة على أسهم شركات أخرى وهو ما أدى لزيادة عمليات الإندماج، وما شجع على إنتشار هذه الممارسة في الولايات المتحدة الأمريكية هو إنعقاد المؤتمرات، إدراج هذا الموضوع ضمن الإختبارات المهنية لتكوين المحاسبين المعتمدين، وإلزام وزارة الخزانة الأمريكية على تقديم إقرارات ضريبة مجمعة.

---

[1] James Wilson Pattillo, consolidated financial statement: theory and utility, thesis of master, Texas technological college, August 1959, P. 43.
[2] Walker, 2006, PP. 70-71.
[3] James Wilson Pattillo, Op, Cit., P. 44.
[4] Histoire de la consolidation : les années 30, Le 31 juillet 2019, [Consulté le 05/05/2022]. Disponible sur : https://expert-consolidation.com/histoire-de-la-consolidation-les-annees-.
[5] Edwards, John & Webb, Kathryn. Op, Cit., PP. 38.
[6] Ibid., P. 39.

- المرحلة الثانية: إلزام إعداد الحسابات المجمعة من 1930 إلى 1972

بعد إنهيار سوق الأسهم سنة 1929 أصبحت الحسابات المجمعة إلزامية وذلك مم أدى إلى تعميم ممارستها في سنة 1934[1]، حيث يصف Walker قبول القوائم المالية المجمعة في الولايات المتحدة على أنها مقبولة كقوائم أولية بعد التحليل من قبل مهنة المحاسبة لفوائد هذا القوائم مقابل القوائم المالية التقليدية أو طرق التمثيل الأخرى، ويضيف Walker أن التشريع الضريبي كان عاملا مهما في زيادة وعي المهنة لهذه القوائم، لكن هدفها لم تكن أكثر من نداءات لمنطق الممارسين، لم تخضع هذه الإدعاءات لتحليل موسع ومع ذلك كان هناك دعم من عدة مؤسسات كمجلس الإحتياط الفيديرالي وبورصة نيويورك، وبحلول بداية الثلاثينيات كانت القوائم المالية المجمعة جزء لا يتجزأ من ممارسة إعدادها لكن الأهداف المحددة لها لم يتم فحصه بعد من قبل الأكاديميين أو الممارسين أو الهيئات التنظيمية.

- المرحلة الثالثة: مرحلة إصدار المعايير المحاسبية وتوحيد الممارسة من 1973 إلى 2011

مع الإنتشار السريع لممارسة التجميع المحاسبي في السبعينيات من القرن الماضي إلا أنها لم تكن موحدة بين الشركات في جميع أنحاء العالم[2]، ومع تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في سنة 1973 قامت بالعمل على إنتاج معيار محاسبي من شأنه توحيد الممارسة المحاسبية للتجميع وتشجيع البلدان التي لا تزال متأخرة على تبني هذه الممارسة [3]، قامت اللجنة بإصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS 3 المتعلق بـ: "القوائم المالية المجمعة وطريقة حقوق الملكية" في سنة 1976 وأصبح ساري المفعول إعتبارا من 01 جانفي 1977، كانت أبرز متطلبات هذا المعيار ما يلي:

- السيطرة هي الملكية بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات تابعة لأكثر من نصف حقوق التصويت للشركة؛[4]

- أن تقوم الشركة الأم بنشر القوائم المالية المجمعة على مستوى العالم (باستثناء الحالات التي تكون فيها الشركة الام شركة تابعة مملوكة بالكامل)؛[5]

[1] Didier Bensadon, L'influence de la Mission de Productivité des Experts Comptables D'avril-mai 1951 sur L'introduction de la Consolidation des Comptes en France, comptabilité et environnement, 5 Décembre 2010, France. PP. 8-9. https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00543072.

[2] Kees Camfferman, Stephen A. Zeff, Financial Reporting and Global Capital Markets A History of the International Accounting Standards Committee 1973–2000, Oxford University Press, 2006. P.99.

[3] Christopher Nobes and Robert Parker, Comparative International Accounting, Ninth Edition, England, Printed and bound in Great Britain by Ashford Colour Press, 2006, PP. 373-374.

[4] Stefano Coda, Business combinations and group of companies: perspectives from accounting, law and corporate finance, doctorate sciences de gestion, university Paris 1 Panthéon Sorbonne. 2018, p. 79.

[5] S. J. Gray, L. G. Campbell and J.C. Shaw, International Financial Reporting a Comparative International Survey of Accounting Requirements and Practices in 30 Countries, MACMILLAN Publishers LTD, 1984, P. 228.

- إستبعاد الشركات التابعة من التجميع في حالة إختلاف نشاطها عن أنشطة الشركات المكونة للمجمع، مثل البنوك وشركات التأمين لأن مواردها ليست متاحة ولا يتم تقيم ديونها كما في الشركات الأخرى المكونة للمجمع؛[1] على الرغم من هذا التبني الذي قامت بيه اللجنة إلا أنه إستبعدت عمدا من المعيار الأصلي مجالين- تجميع المصالح "محاسبة الإندماج" ومعاملة الشهرة عند التجميع حيث كانت الممارسة متباينة.[2]

ظلت محاسبة الإندماج ومعاملة الشهرة من بين المشاكل المطروحة لمدة طويلة فبعد المناقشات التي دامت حولي 05 سنوات تمت الموافقة على إصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 "إندماج الاعمال" في جوان 1983[3]، تضمن المعيار متطلبات إستخدام محاسبة الإندماج في الحالات الإستثنائية التي كان من المستحيل تحديد المشتري فيها بالنسبة لعمليات الإستحواذ، والمعاملة المحاسبية للشهرة برسملتها وإطفائها على مدار عمرها الإنتاجي.[4]

مع مرور الوقت قامت الجنة IASC بإنتاج مجموعة من المعايير أكثر شمولا تعوض المعيار IAS 03 وهي: المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 "القوائم المالية الموحدة والحاسبة عن الاستثمار في الشركات التابعة"، IAS 28 "الاستثمارات في الشركات الزميلة"، وIAS 31 المتعلق بـ: "الحصص في المشاريع المشتركة"[5]، ساهمت هذه المعايير بشكل كبير في جعل نظام المعايير الدولية للمحاسبة مستمرا، فضلا عن إصدار المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الوقت الحاضر[6]، ولعل أبرز التعديلات التي تضمنها ما يلي:

- بالنسبة للمعيار IAS 27 الذي صدر في جوان 1988 تضمن إلغاء الإستثناء من الأنشطة الغير متشابهة من التجميع وذلك نتيجة للإنتشار المتزايد لشركات التمويل والتأمين وجسدت ذلك فعلا الجنة IASC هذا الإلغاء في مضمون المعيار، كما تضمن أيضا مفهوم جديد للسيطرة حيث عرفها هذا المعيار على أنها القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها؛[7]

- أما فيما يخص المعيار IAS 28 الذي صدر في نوفمبر 1988 فقد تضمن التحسين لطريقة حقوق الملكية متى يبدأ تطبيقها ومتى ينتهي، ومعاملات الشركات الزميلة في كل من القوائم المالية المجمعة والقوائم المالية للشركة الأم من أجل إحتواء المتطلبات القانونية المختلفة في البلدان التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية[8]،

[1] Kees Camfferman, Stephen A. Zeff, Op, Cit., P.160.
[2] Christopher Nobes and Robert Parker, Op, Cit., P. 373-374.
[3] Kees Camfferman, Stephen A. Zeff, Op, Cit., P.135.
[4] Christopher Nobes and Robert Parker, Op, Cit., P.427.
[5] Ibid., PP. 373-374.
[6] Hong, Phi & Anh, Vu & Tran, Manh. Disadvantages and Motivation of Consolidated Financial Statements Preparation in Vietnam. International Journal of Economics and Finance. 2018. 10. 36. 10.5539/ijef. v10n3. p36.
[7] Kees Camfferman, Stephen A. Zeff, Op, Cit., P.267.
[8] Ibid., P.268.

- وأخيرا المعيار IAS 31 الذي صدر في نوفمبر 1990 حيث خصص للمشاريع المشتركة وتم إرفاق مختلف المفاهيم المتعلقة به مثل (العمليات، الأصول، والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة) وقامت اللجنة باعتماد طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عليها، بالإضافة إلى طريقة التوحيد النسبي في ظل ظروف غامضة إلى حد ما.[1]

إستمر العمل بالمعيار المحاسبي IAS 22 الخاص بالإندماج إلى غاية سنة 2004 حيث تم إستبداله بالمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 03 "إندماج الاعمال" والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من سنة 2005، تمثلت أبرز التعديلات التي جاء بها ما يلي:[2]

- إلغاء طريقة تجميع المصالح؛

- تخضع الشهرة لإختبار التدني سنويا لتحديد الإنخفاض في القيمة بدلا من إطفائها.

في سنة 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB مجموعة من معايير التقارير المالي الدولية للتجميع المحاسبي والمتمثلة في IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة"، المعيار الثاني يتمثل في IFRS 11 "الترتيبات المشتركة"، والمعيار الأخير يتمثل في IFRS 12 "الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى".

ملاحظة: بالنسبة لهذه المعايير سوف يتم دراسة على نحو مفصل في المبحث الثالث من هذا الفصل.

من خلال عرضنا لنشأة وتطور التجميع المحاسبي يمكن القول أن هذه العملية مرت بثلاث مراحل رئيسة بداية من مرحلة الظهور في نهاية القرن الثامن عشر، وبعدها الإنتشار في بداية القرن التاسع عشر (ممارسة شبه عالمية) ثم مرحلة الإلزام عقب الأزمة المالية العالمية 1929، وأخير إعتماد المعايير المحاسبية الدولية وتخصيص معايير من أجل توحيد الممارسة المحاسبية.

المطلب الثاني: تعريف التجميع المحاسبي ومبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني

ينظر للتجميع المحاسبي على أنه إعداد الحسابات المجمعة لمجموعة من الكيانات تشكل وحدة إقتصادية واحدة متجاهلا في ذلك الشخصية المعنوية للشركات المكونة للمجمع، أو بعبارة أخرى إعداد هذه القوائم وفقا لمبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني.

الفرع الأول: تعريف التجميع المحاسبي

هناك مجموعة من التعاريف للتجميع المحاسبي تتمثل فيما يلي:

- التجميع عبارة عن تقنية محاسبية يتم من خلالها الإبلاغ عن كيانين فرديين أو أكثر كما لو كانوا كيانا إقتصاديا واحدا مشتركا، حيث يتم تجميع مجموعة منفصلة من القوائم المالية وإجراء بعض التعديلات للوصول للقوائم

[1] Ibid., PP.268-269.
[2] Christopher Nobes and Robert Parker, Op, Cit., P. 373-374.

المالية المجمعة[1]، تظهر في هذه القوائم جميع الحسابات التي يديرها المجمع ويمكن أن تشمل المصانع أو العقارات أو المعدات أو حتى الأصول المالية.[2]

- يتم إعداد القوائم المالية المجمعة بالإعتماد على تقنية التجميع المحاسبي من أجل عرض نتائج العمليات والميزانية والتدفقات النقدية لكل من الشركة الأم والشركات التابعة لها كما لو كانت وحدة إقتصادية واحدة وعليه، فإن هذه القوائم أكثر فائدة للمساهمين المسيطرين (الأغلبية) ولها عيوبها تقتصر فقط على حقوق المساهمين الغير مسيطرين (الأقلية)، وبالتالي لا يحصلون على قيمة في هذه القوائم.[3]

- التجميع المحاسبي هو عملية إنشاء حساب واحدة لمجموعة شركات من أجل تقدير واقعها الإقتصادي بشكل أفضل، وبالتالي فإن الغرض منه هو عرض الأصول والوضع المالي ونتائج الشركات المدرجة في المجمع ككل، وتجاوز حدود الحسابات الفردية لكل شركة من أجل أن:

- ✓ تعكس نشاط الشركة الأم والشركات التابعة لها؛
- ✓ تقدم وضعية حقيقة متعلقة بالذمة المالية؛
- ✓ تعطي صورة إقتصادية حقيقة للمجمع؛
- ✓ توفر أداة لتسيير الكيان الاقتصادي.

وبالتالي سيتمكن المساهمون والشركاء والدائنون والأطراف الأخرى من أجل إجراء تقييم مستمر للمجمع.[4]

تتعلق إحدى القضايا الرئيسية في التجميع المحاسبي بالتعريف الدقيق للمجمع، حيث يمكن التركيز على جوانب مختلفة مثل علاقات الملكية أو السيطرة كما أن هذه المفاهيم تؤثر أيضا على مسائل أخرى مثل القياس والإفصاح عن مصالح الحقوق الغير مسيطرة (ذوي الأقلية) ومعالجة الأرباح والخسائر الغير محققة داخل المجمع، وعليه فإن القوائم المالية المجمعة تعرضت للعديد من الإنتقادات كونها مجمعة ويتضح ذلك من خلال الشركات التابعة التي لم تحقق أرباحا لأنه عندما يتم تجميع نتائجها يتم تجميعها مع شركات حققت أرباح، ومع ذلك يمكن التغلب على هذا النقص من خلال عدة خيارات كإعداد القوائم المالية المنفصلة للشركات التابعة

[1] Wise Victoria, Theory and Accountability: The Case of Government Consolidated Financial Reporting, international review of business research papers, vol. 6, no. 5, Special Issue, World Business Institute, 2010, P. 83.
[2] Colinet F., Paoli S., Dupic P.-J. Pratique des Comptes Consolidés, Paris, Dunod, 2016. P. 07.
[3] Fischer, Taylor, and Cheng, Accounting for Business Combinations Advanced Accounting, Fourth Edition, 2007, USA, P. 81.
[4] Evelyne Gurfein, Comptes consolidés IAS – IFRS et conversion monétaire, Éditions Groupe Eyrolles. Paris. 2007. P. 01.

كملاحق أو مكملات للقوائم المالية المجمعة، أما الخيار الثاني والذي قد يكون مطلوبا يتمثل في تقديم إفصاحات عن قطاعات الأعمال الرئيسية عندما تكون الشركات التابعة في أعمال منفصلة عن الشركة الأم.[1]

الفرع الثاني: التجميع المحاسبي وتغليب مبدأ الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني

هناك علاقة مباشرة بأهم مبدأ محاسبي وهو الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني في إعداد القوائم المالية المجمعة، حيث أن عرض هذه القوائم عوض تلك الخاصة بالشركة الأم والشركات التابعة لها على أساس غير موحد أو بشكل مستقلة هو ما يعكس فكرة الوحدة الاقتصادية لشركة واحدة، ومما لا شك فيه أن هذه القوائم تقوم على أساس تفضيل الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني، حيث يتم تحديد هذه القوائم بناء على مفهوم السيطرة بغض النظر عن الشكل القانوني لمعاملة الإستحواذ وبالتالي سيتم إظهار القوائم المجمعة كأنها وحدة إقتصادية واحدة.[2]

يرى Freedman & Power أن قضية تفضيل الجوهر على الشكل القانوني في سياق الحسابات المجمعة مسألة خلافية بين المحاسبين كمدافعين عن الجوهر والمحاميين الذين دائما يدافعون عن سلامة الشكل القانوني للمعاملة. وعليه، يدعي المحاسبون أن إعتماد الشكل القانوني على الجانب الاقتصادي قد يقيد تقديم المعلومات المحاسبية المفيدة وأيضا قد تقيد القواعد القانونية حرية طلب مناهج جديدة، هذا من جهة. ومن جهة أخرة يعتقد المحامون أن تفسير المحاسبون لمصطلح الجوهر الاقتصادي يمكن أن يكون خصوصيا وذاتيا للغاية وعلى أي حال من الأحوال لا ينبغي السماح لها بالتعارض مع القانون.[3]

العلاقة بين المحاسبة والقانون بالمعنى الواسع لكلا المصطلحين، هي في الوقت الحالي مسألة تثير قلقا شديدا في عالم الممارسة المهنية. في أحد المستويات أصبحت المهن بالضرورة أكثر تعددا للتخصصات وهذا يعكس حقيقة جوهر القانون والمحاسبة بصفتهما "موضوعات معرفية" أصبحت مترابطة بشكل متزايد إلى حد كبير، إستجابة للتطور المتزايد للأسواق المالية وما يترتب على ذلك من تعقيدات للعمليات التنظيمية ذات الصلة.[4]

[1] Sidney J. Gray, Leslie G. Campbell, John C. Shaw. International Financial Reporting a Comparative International Survey of Accounting Requirements and Practices in 30 Countries, Macmillan publishers LTD, London, P. 81.
[2] Hani Hazaa Abdulbari and other. A critique on consolidation accounting for Islamic financial institutions, Asia International Multidisciplinary Conference AIMC 2017, Published by Future Academy. 2018. P. 598.
[3] Freedman, J., & Power, M. (a). Law and Accounting: Transition and Transformation. The Modern Law Review, 54(November), 1991. PP. 783-784.
[4] Hani Hazaa Abdulbari and other. A critique on consolidation accounting for Islamic financial institutions, Asia International Multidisciplinary Conference AIMC 2017, Published by Future Academy. 2018. P. 602.

إن جوهر المحاسبة والقانون مرتبطين بشكل متزايد إلى حد كبير لأنواع معينة من المعاملات، حيث أصبح من المستحيل التفكير في قانون الأعمال والمحاسبة بمعزل عن بعضهما البعض.[1]

المطلب الثالث: طرق التجميع المحاسبي

تتمثل طرق التجميع المحاسبي في طريقة الدمج الكامل، حقوق الملكية (المعادلة)، وطريقة التجميع النسبي التي تم إلغائها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في سنة 2011، يتم تطبيق كل طريقة حسب نسبة السيطرة من خلال هذا المطلب سنحاول عرض هذه الطرق ومناقشة بعض القضايا المتعلقة بها.

الفرع الأول: طريقة الدمج التام

أولا. التطبيق

تطبق هذه الطريقة عندما تمارس الشركة الأم سيطرة مطلقة على الشركات التابعة مع إحترام الحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية)، تصف هذه الطريقة الكيان الذي يتم فيه دمج القوائم المالية للشركة الأم على أساس سطر بسطر مع تلك المعلومات الخاصة بالشركات التابعة لها على أنها كيان إقتصادي واحد على الرغم من أنها تتكون كيانات منفصلة من الناحية القانونية.

ثانيا. كيفية التطبيق

يتمثل المبدأ الأساسي لهذه الطريقة أن الشركة الأم بالرغم من عدم إمتلاكها لـ 100% من الأصول والخصوم و100% من المصاريف والإيرادات للشركات التابعة إلا أن الدمج يكون بنسبة 100%، نظرا لأن هذا الإدراج للحسابات الفردية للشركات التابعة يكرر الأوراق المالية للشركات التابعة في ميزانية الشركة الأم حيث يجب حذف هذه الأوراق، يؤدي تقييم صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الدمج مقارنة بقيمة الأوراق المالية المراد حذفها إلى إختلاف يسمى بفارق التوحيد يتم تسجيله في الإحتياطات الموحدة لجزء من حقوق الشركة الأم والحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) للجزء الذي ينتمي إليه، كما يتم تقسيم النتيجة التي حققتها الشركة التابعة في السنة المالية أيضا بين الشركة الأم والشركاء الأقلية ويجب إجراء جميع عمليات الحذف للحسابات المتبادلة والنتائج الداخلية بين الشركتين في نطاق التجميع.[2]

[1] Freedman, J., & Power, M. Law and Accounting: Transition and Transformation. The Modern Law Review, 54(Novembre), 1991. P. 783.

[2] Dominique Mesplé-Lassalle. La consolidation des comptes normes IFRS et comparaison avec les principes français actuels. 3ème édition. Maxima, Paris, 2013. P. 27.

الفرع الثاني: طريقة حقوق الملكية

أولا: تعريف طريقة حقوق الملكية أو المعادلة

تستخدم هذه الطريقة في إعداد القوائم المالية المجمعة في حالات الإستثمارات في الشركات الزميلة عندما تمارس الشركة تأثيرا ملحوظا على السياسة المالية والتشغيلية لشركة أخرى، حيث تصبح الشركة الأولى (الأم) والثانية تابعة لها[1]، تعتبر هذه الطريقة طريقة محاسبية يتم بموجبها الإعتراف بالإستثمار مبدئيا بالتكلفة عند الإقتناء ثم يتم إجراء بعد ذلك تعديلات لمراعاة التغيرات ما بعد إقتناء حصة المستثمر في صافي الأصول الشركة المستثمر فيها كما تتضمن نتيجة المستثمر أي نصيبه من نتائج أرباح أو خسائر الشركة المستثمر فيها.[2]

يتمثل المبدأ الأساسي لهذه الطريقة في إعادة تقييم سندات المساهمة التابعة التي تحتفظ بها الشركة الأم فقط ويتم تسجيل قيمة سندات المساهمة في ميزانية الشركة الأم وحصة صافي أصول الشركة التابعة التي تعود للشركة الأم في الإحتياطات الموحدة وفي النتيجة الموحدة، حيث يجب أن تأخذ عمليات الحذف التي لها تأثير على صافي أصول الشركة التابعة في الإعتبار عند تقييم سندات المساهمة.[3]

ثانيا: مناقشة بعض القضايا المثيرة للجدل المتعلقة بطريقة حقوق الملكية

- مناقشة طبيعة طريقة حقوق الملكية هل هي طريقة للتجميع أو التقييم؟

في السبعينيات من القرن الماضي شهد إستخدام طريقة حقوق الملكية إنتشارا واسعا في المحاسبة عن الكيانات والمشاريع المشتركة المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة، ويرجع سبب هذا الإنتشار إلى محاولة معالجة القلق من أن الكيانات الأم كانت تمارس أنشطتها من خلال كيانات لم تستوف المفهوم "القانوني" أنداك للشركة التابعة نتيجة لذلك كان تطبيق هذه الطريقة من أجل معالجة النقص في تعريف الشركة التابعة من خلال طلب التجميع في سطر واحد، ومع ذلك فقد تم تنقيح مفهوم الشركة التابعة بمرور الوقت ولم تعد هذه الطريقة مطلوبة،[4] يرى Christopher Nobes أن طريقة حقوق الملكية كانت لها عدة إستخدامات حيث كانت تمثل شكل من أشكال التجميع لجميع الشركات التابعة في المملكة المتحدة وبعض الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى ذلك تم استخدامها في عصر طريقة الدمج الكلي[5].

[1] Makhlouf Farid Comptabilité des sociétés selon le nouveau SCF, Edition pages bleues, Alger, 2011, P. 261.
[2] Robert Obert, Comptabilité et Audit Manuel et Application, 3eme Édition ; Paris : Dunod, 2010, P. 218.
[3] Dominique Mesplé-Lassalle. Op. Cit., P. 35.
[4] Michelle Sansom, The Equity Method of Accounting, STAFF. IASB, June 2014, P.03.
[5] Nobes, C. An Analysis of the International Development of the Equity Method, ABACUS, 38(1), 2002. PP.16-46.

أما Susanne Leitner-Hanetseder and Markus Stockinger يرى أنه في الأدبيات المحاسبية هناك نقاش حول ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية هي طريقة للتقييم أو كطريقة للتجميع المحاسبي[1]، بالرجوع إلى الورقة البحثية التي نشرها Christopher Nobes في سنة 2002 والتي كانت تتمحور حول An Analysis of the International Development of the Equity Method والتي تقدم العديد من وجهات النظر حول طبيعة الطريقة من منظور دولي، حيث ذكر أنه في السويد وألمانيا وأستراليا كان ينظر للطريقة بإرتياب من وجهة نظر قانونية، يتعلق الشك بما إذا كانت طريقة حقوق الملكية طريقة تقييم مقبولة قانونا ومع مرور الوقت تم حل الشكوك القانونية جزئيا من خلال النظر إلى هذه الطريقة كشكل من أشكال التجميع وليس كطريقة للتقييم[2]، وما يدعم قبولها كطريقة للتجميع هو موقف شركات الإستشارة والتدقيق الدولية حيث تعتبر شركة PWC أن طريقة حقوق الملكية تقنية للتجميع من سطر واحد وليست طريقة للقياس، أما شركة KPMG فهي ترى من وجهة نظرها أنها ملزمة بإعداد حسابات الشركة الأم ولا تسعى إلى تقديم طريقة جديدة للمحاسبة عن الإستثمارات وإضافة المزيد من التعقيد للوضع الموجود فهي بذلك تدعم طريقة حقوق الملكية كطريقة للتجميع المحاسبي.[3]

- مناقشة أصل عتبة 20% لطريقة حقوق الملكية.

تعتبر عتبة 20% التي تتم عليها المحاسبة باستخدام طريقة حقوق الملكية من بين النقاط المثيرة للجدل، حيث يرى Nobes and Robert Parkerأن استخدامها تم التوصل إليها عن طريق الصدفة[4]، فبالرجوع لمفهوم الشركة الزميلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 28 نجد أن مفهوم الشركة الزميلة عبارة عن كيان يتمتع فيه المستثمر بالتأثير الملموس، وهذا التأثير يفترض أن المستثمر يمتلك 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة المستثمر فيها، وبالمثل إذا كان لدى المستثمر أقل من 20% فإن الإفتراض ليس له تأثير كبير. ومع ذلك فإن هذه الإفتراضات قابلة للدحض[5]، وهذا ما أشار إليه Christopher Nobesمن خلال دراسته المذكور أعلاه والذي قام بفحص مختلف قوانيين الشركات والتشريعات الضريبية في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية حيث توصل إلى الفشل في الكشف عن أي مصدر مقنع لعتبة 20%، وكانت النسب تتراوح ما بين 20% و25% في كلا

[1] Susanne Leitner-Hanetseder, Markus Stockinger, how does the elimination of the proportionate consolidation method for joint venture investments influence companies? Journal of Finance and Risk Perspectives, Vol. 3, Issue 1, Jan. 2014, P. 04.
[2] Nobes, C. An Analysis of the International Development of the Equity Method, ABACUS, 38(1), 2002, PP.27.
[3] Miller, M. C., and K. Leo, The Downside of Harmonization Haste: The Equity Accounting Experience, Australian Accounting Review, Vol. 7, No. 2, 1997.
[4] Christopher Nobes, Robert Parker, Comparative International Accounting, Tenth Edition, 2008, P.403.
[5] Ibid., P.431.

البلدين، ومع ذلك في جانفي 1971 تم وضع أساس للنطاق العالمي نسبة 20% كعتبة والذي يعكس الإتفاق الانجلو أمريكي وهو إدراج هذه النسبة في المعيار المحاسبي الدولي IAS 03 وذلك في عام 1976[1].

وفي تعليقه على طريقة حقوق الملكية وما يشوبها من شبهات ذكر Christopher Nobes في ختام عمله ما يلي: "إن إنتشار طريقة حقوق الملكية دوليا على الرغم من الحجج الجيدة ضدها في العديد من البلدان، يجب أن يحذرنا من أن الضغوط من أجل التنسيق الدولي يمكن أن يأدي إلى إستخدام أساليب سيئة بالإضافة على الأساليب الجيدة في جميع أنحاء العالم. وبالمثل، يوضح الإنتشار الدولي لعتبة 20% كيف يمكن لرقم منظم بشكل عملي بمجرد أن يتم دعمه من قبل أقوى دولتين محاسبيتين (بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية) أن يزدهر في فراغ نظري."[2]

الفرع الثالث: طريقة الإندماج النسبي

أولا: تعريف طريقة الإندماج النسبي

هي طريقة محاسبية يتم بموجبها تجميع حصة في كل من الأصول، الخصوم، الإيرادات، والمصروفات في الكيان الخاضع للسيطرة المشتركة سطرا بسطر، مع البنود المماثلة لها بالقوائم المالية لصاحب الحصة كما يمكن تسجيلها في بنود منفصلة في القوائم المالية للمشارك.[3]

كما تعرف أيضا على أنها الطريقة التي تطبق عندما تشارك الشركة الأم في السيطرة على الشركة التابعة مع عدد محدود من المساهمين الأخرين حيث أن عملية التجميع مماثلة لطريقة الدمج الكامل، ولكن يتم الإحتفاظ بنسبة مئوية (نسبة الفائدة) فقط من البنود المحاسبية الخاضعة للسيطرة المشتركة في الحسابات المجمعة. نتيجة لذلك، لا تظهر مصالح الأقلية كما أن عمليات الإستبعاد التي يتعين ممارستها محدودة.[4]

ثانيا: أسباب إلغاء طريقة الدمج النسبي / الجدل القائم حول طريقة الدمج النسبي وطريقة المعادلة

يرى Christopher Nobes أنه في الإتحاد الأوروبي قبل إعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS للعديد من البيانات المجمعة في عام 2005 أن هناك تباين في إستخدام طريقة الدمج النسبي لحساب المشاريع المشتركة، بموجب القواعد الفرنسية والإسبانية المحلية فالطريقة مطلوبة للمشاريع المشتركة، أما في كل من بريطانيا والولايات المتحدة الامريكية فإن الدمج النسبي غير مسموح به عموما، ومن أجل مواجهة الممارسات الدولية المختلطة أدرجت لجنة معايير المحاسبة الدولية الدمج النسبي كخيار في معيار المحاسبة الدولي

[1] Nobes, C. An Analysis of the International Development of the Equity Method, ABACUS, 38(1), 2002. PP.16-46.28-29
[2] Nobes, C. An Analysis of the International Development of the Equity Method, ABACUS, 38(1), 2002. PP.16-46.42.
[3] Robert Obert, Comptabilité et Audit Manuel et Application, Op, Cit., P. 218.
[4] Béatrice et Francis Grandguillo, La comptabilité des sociétés, lextenso éditions, 12eme Édition, 2014/2015, P. 273.

IAS31[1]، بالإضافة إلى ذلك أقر المعيار باستخدام طريقة حقوق الملكية إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB قدم حجته لدعم الدمج النسبي وذلك من خلال مضمون الفقرة 32 التي تنص على ما يلي: "عند الإعتراف بحصة في وحدة خاضعة للسيطرة المشتركة من الضروري أن يعكس صاحب الحصة الجوهر والواقع الاقتصادي للترتيب، بدلا من الهيكل أو الشكل الخاص للمشروع المشترك، في المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة يكون لصاحب الحصة السيطرة على حصته في المنافع الإقتصادية المستقبلية من خلال حصته في أصول والتزامات المشروع، ينعكس هذا الجوهر والواقع الاقتصادي في القوائم المالية المجمعة عندما يعترف المشروع بحصته فالموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات الخاصة بالمنشاة الخاضعة للسيطرة المشتركة باستخدام أحد شكلي التقارير للدمج النسبي."[2]

ويرى أيضا Christopher Nobes أن الدمج النسبي يتناسب مع وجهة نظر الملكية أو نظرية الملكية للتجميع ومع ذلك ليس من الواضح ما إذا كان مفهوم السيطرة المشتركة منطقيا من وجهة نظر صاحب المشروع؛ إما يتحكم الكيان في كيان أخر أو لا يتحكم فيه، وبالتالي كانت هناك إنتقادات للدمج النسبي من قبل واضعي المعايير أو غيرهم.[3] نتيجة لذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإلغاء طريقة الدمج النسبي عندما أصدر معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 11 الترتيبات المشتركة وذلك من أجل إزالة التناقضات في الإبلاغ عن "الترتيبات المشتركة" التي تصنفها المعايير الدولية للإبلاغ المالي إما أنها "عمليات مشتركة" أو "مشاريع مشتركة"[4]، بالإضافة إلى ذلك هناك سبب رئيسي وهو ما إذا كان يجب على المستثمر تجميع الأصول والإلتزامات الخاضعة للسيطرة المشتركة مع الأصول والإلتزامات الخاضعة للسيطرة الكاملة، أي إذا كانت الشركات المستثمرة بالفعل تسيطر بشكل مشترك ولديها إلتزامات على الأصول والخصوم الخاضعة للسيطرة المشتركة على التوالي والتي تبرر إدراجها فالميزانية ، هذا هو السبب الرئيسي الذي جعل مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يقبل طريقة الإدماج النسبي كبديل للاعتراف بهذه الاستثمارات[5]، وكما أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية خلال إجتماعه في

[1] Christopher Nobes and Robert Parker, Op, Cit., P.437.
[2] Susanne Leitner-Hanetseder, Markus Stockinger. Op, Cit., P.05.
[3] Christopher Nobes, The development of national and transnational regulation on the scope of consolidation, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 27 Iss 6. 2014. P. 1000.
[4] Will Kento, Proportional Consolidation, 2020, (21/06/2022): https://www.investopedia.com/terms/p/proportional-consolidation.asp.
[5] Raquel Wille Sarquis, Ariovaldo dos Santos, Impacts of the elimination of the proportionate consolidation on Itaúsa _ financial statements, Rev. contab. financ. vol.29 no.77. 2018. (22/06/2022): http://old.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772018000200213&script=sci_arttext.

يوليو 2006 أن الهدف الرئيسي لإلغاء طريقة الدمج النسبي هو التقارب مع الأدبيات المحاسبية الأمريكية فيما يتعلق بالمشاريع المشتركة.[1]

نتيجة لهذا الإلغاء من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية تلقى هذا الأخير معارضة كبيرة لهذا القرار من طرف مجالس وهيئات تنظيمية وشركات تدقيق من أوروبا، إذ أنه من بين 21 مجلس وهيئة تنظيمية أوروبية كان 17 مجلس ضد قرار مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبالمثل عارضت أربع شركات تدقيق من أصل خمسة من أوروبا وهي (Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers [PWC], Deloitte and KPMG) إلغاء طريقة الدمج النسبي[2]، حيث ذكرت شركة Deloitte للخدمات المالية أن كل من طريقة الدمج النسبي وطريقة حقوق الملكية تتعارضان مع الإطار المفاهيمي وقد لا يحقق إستخدام طريقة حقوق الملكية مبدأ التمثيل الصادق وذلك لأنها لا تعكس بصورة أوضح أداء التدفق النقدي لأصحاب المشاريع المشتركة، أما شركة PWC كان موقفها تجاه مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تقديم تحليل لصحة الطرق البديلة أولا قبل الإلغاء، نتيجة لذلك ذكرت كل من KPMG وPWC أنه لأهمية لهذه المسألة كان ينبغي على مجلس معايير المحاسبة الدولية إجراء دراسات موسعة على هذه المسألة، أما بالنسبة لشركة Ernst & Young فقد صرحت بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي دافع عن طريقة الدمج النسبي غير موقفه دون شرح الأسباب، وأشارت إلى أن المجلس لا ينبغي أن يتعامل مع الإستثمارات في المشاريع المشتركة بنفس الطريقة.[3]

على الرغم من الإنتقادات التي تلاقاها مجلس معايير المحاسبة الدولية على خلفية إلغاء طريقة الدمج النسبي إلا أن الإلغاء كان بمثابة الخطوة نحو تحسين الإطار المفاهيمي وجعله أكثر إتساقا، والذي تم تبريره من طرف المجلس من خلال مفهوم الوحدة الاقتصادية أو نظرية الكيان، أما بالنسبة للإنقسام الذي حصل بين المنظمات والهيئات وشركات التدقيق الدولية حول إلغاء طريقة الدمج النسبي على حساب طريقة حقوق الملكية فهي تظل مسألة مفتوحة ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية نموذجا مناسبا للمحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة.[4]

[1] Susanne Leitner-Hanetseder, Markus Stockinger Op., Cit., P.05.
[2] Sarquis, Raquel Wille; Santos, Ariovaldo dos Impacts of the elimination of the proportionate consolidation on Itaúsa financial statements Revista Contabilidade & Finanças, vol. 29, no. 77, May-August, 2018, P. 217.
[3] Ibid., P. 218.
[4] Susanne Leitner-Hanetseder, Markus Stockinger, Op., Cit., P.05.

المبحث الثاني: النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي

هناك العديد من النظريات المحاسبية المختلفة التي تعتبر بمثابة أساس لإعداد القوائم المالية المجمعة، يمكن أن يكون لإختيار النظرية تأثير كبير في الحالات التي تمتلك فيها الشركة الأم أقل من 100% من الأسهم العادية للشركة التابعة. من خلال هذا المبحث سنحاول التركيز على مناقشة ثلاث نظريات للتجميع المحاسبي وهي نظرية الملكية، الشركة الأم، ونظرية الكيان.

المطلب الأول: عرض وتحليل نظريات التجميع المحاسبي

الفرع الأول: نظرية الملكية

أولا: نظرية الملكية ومحاسبة الشركة

كانت السمة المركزية لنظرية الملكية هي تأكيدها على حساب رأس المال والحفاظ عليه، وبعد ذلك التركيز على الميزانية التي زادت لتتخذ مكانة أكثر أهمية، في ظل هذه النظرية يعتبر حساب رأس المال مرتبطا بشدة بالمالك تماما كما تم إعتبار الشركة بأكملها ملكا له وليس شيئا منفصلا عنه[1].

تعتمد هذه النظرية في المقال الأول على وجهة نظر المالك فهو مالك لأصولها وتحمله مسؤولية إلتزامات الشركة حيث يمكن للفرد أن يرى الشركة مكتملة التكوين من وجهة نظر مصلحة المالك، تفسر هذه النظرية الشركة على أنها أداة مالية يستثمر فيها الملاك رأس المال لزيادة ثروتهم وبهذه النظرة يمكن للفرد أن يفكر في المحاسبة كوسيلة لتحليل وتحديد ثروة الملاك[2]، يتم التعبير عن صافي ثروة المالك وفقا للمعادلة المحاسبية التالية:

مجموع الأصول – مجموع الخصوم = الملكية أو صافي الثروة.

بموجب هذه النظرية تعتبر الأصول أصول المالكين، وتعتبر الخصوم أصولا سلبية حيث يجب تحديدها وفصلها في العمليات المحاسبية، أما الإيرادات فهي تمثل زيادة فالملكية والنفقات تخفضها. بالنسبة لحساب النتائج فإن زيادة الأرباح على المصروفات تعود للمالكين مباشرة حيث يمثل زيادة في ثروة الملاك بمعنى أخر أنه يتم تحليل جميع المعاملات وتسجيلها وحصرها فيما يتعلق بتأثيرها الفوري على الملكية.[3]

يعتبر Hendriksen من الأوائل الذي ناقشا نظرية الملكية والمعروفة باسم طريقة القيمة السوقية التناسبية، في رأيه تمثل الملكية صافي القيمة التجارية للمالك (المالكين) بالنظر إلى مبدأ القيد المزدوج، فإن الأصول ناقص

[1] Mattessich, R. Two hundred years of accounting research: An international survey of personalities, ideas and publications. New York: Routledge. 2008, P. 48.
[2] Kam, V., Accounting Theory. 2nd edition. United States of America: John Wiley & Sons, 1990.
[3] Van Mourik, C., Equity theories and financial reporting: past, present and future. 22nd Annual Conference on Accounting, Business & Financial History, 6-7 September 2010.

الخصوم تساوي الملكية، ومن الواضح أن قيمة الأعمال تتكون من الإستثمار الاولي بالإضافة إلى الدخل الصافي المتراكم مطروحا منه أي مبالغ يسحبها الملاك.[1]

المبدأ الذي تقوم عليه هذه النظرية هو أن كيان الأعمال هو مركز الإهتمام، لكن من وجهة نظر المالك يتم توجيه المحاسبة ضمنيا لهذا الكيان وهو الموضوع الذي يتم المحاسبة عنه والمالك هو الطرف الذي يتم إعداد القوائم المالية لصالحه.[2]

ثانيا: نظرية الملكية والتجميع المحاسبي

عند تطبيق نظرية الملكية على القوائم المالية المجمعة ينتج عن مفهوم الملكية أو تجميع تناسبي (طريقة التجميع النسبي) حيث تقوم الشركة الأم بتوحيد حصتها النسبية فقط من أصول، خصوم، نواتج وأعباء الشركة التابعة الغير كاملة الملكية[3]، أما الحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) فتعتبر على أنها ليست جزءا من القوائم المالية المجمعة للمجمع ككل وبالتالي لا يتم الإفصاح عنها ضمن هذه القوائم[4]، حيث تهدف القوائم المالية المجمعة إلى إعلام ملاك الشركة الأم بالتفصيل ما لهم وما عليهم (مستحقات وديون) ويفضلو أصحاب هذه النظرية طريقة التجميع النسبي أي كل ما لم يتم الإستحواذ عليه من طرف الملاك لا يجب إظهاره في القوائم المالية المجمعة، فيتم تجاهل حصة الحقوق الغير مسيطر عليها (ذوي الأقلية) في كل من الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع، وكذلك بالنسبة لحصتهم التي لا تأخذ في الحسبان في تحديد فارق التقييم وإلغاء النتائج المتأتية من داخل المجمع.

بموجب نظرية الملكية تستند القوائم المالية إلى فرضية أن المالك هو التركيز الأساسي للبيانات المالية للشركة. تنطبق هذه النظرية بشكل خاص على الملكية الفردية حيث يكون المالك هو صانع القرار. تم تطوير هذه النظرية في وقت كانت فيه الشركات التجارية صغيرة وكانت بشكل أساسي شراكات[5]، وعندما أصبح شكل المشروع أكبر تعقيدا وتم فصل الملكية عن الإدارة أصبحت هذه النظرية أقل قبولا ومع ذلك لا تزال العديد من الممارسات المحاسبية الحالية تتأثر بشدة بهذا المفهوم وتعني أن الأرباح المحتجزة هي صافي ثروة المساهمين أما حساب

[1] Carmen Nistor, some aspects regarding the theories of consolidated financial statements, Doctoral School of Economic and Business Administration, Alexandru Ioan Cuza University Iasi, SEA - Practical Application of Science Volume III, Issue 1 (7) / 2015, P. 433.
[2] Nurnberg, Hugo, Conceptual nature of the corporate income tax, Accounting Historians Journal: Vol. 36: Iss. 2, Article 5, 2009. Available at: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol36/iss2/5.
[3] Theodore E. Christensen, and others, Op, Cit., P. 126.
[4] Silvia Gardini, Giuseppe Grossi. Voluntary adoption of the consolidated financial statement and fair value accounting by Italian local governments, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Vol. 26 Issue: 2, 2014. P.320.
[5] LIIS Talpas, The Theoretical Bases for the Preparation of Financial Statements for SMEs: the Case of Estonia. Tallinn university of technology, 21 January 2016, P. 27.

النتائج الذي يشمل جميع العناصر التي تؤثر على صافي الثروة هو أحد الممارسات المحاسبية التي تعكس تأثير نظرية الملكية.[1]

الفرع الثاني: نظرية الشركة الأم وإمتداد الشركة الأم

من خلال هذا المطلب سوف نتناول كل من نظرية الشركة الأم ونظرية إمتداد الشركة الام وذلك كون هذه الأخيرة إشتقت من نظرية الشركة الأم، وذلك على النحو التالي:

أولا: نظرية الشركة الأم

تطورت نظرية الشركة الأم من نظرية الملكية الخاصة بحقوق الملكية والتي تمت الإشارة إليها في سياق الشركة على أنها إتحاد أو وجهة نظر بديلة للتجميع المحاسبي، وصف Clark, Myrtle W الشركة بأنها " ...مجموعة من الأفراد المرتبطين بغرض الأعمال التجارية حيث يتم تنظيم شؤونها من خلال ممثلين"، وأضاف أيضا Clark, Myrtle W أنه على الرغم من أن حملة الأسهم ليس لديهم سند قانوني لأصول الشركة إلا أنهم مالكون لأن حقوق الملكية الخاصة بهم تتغير إستجابة لنتائج الشركات[2].

بموجب نظرية الشركة الأم المساهم المالك هو صاحب المصلحة الذي يتم إعداد القوائم المالية له، وجميع المفاهيم والإجراءات والقواعد والصيغ موجهة للإستجابة للإحتياجات المعلوماتية للمالك حيث تؤكد هذه النظرية على المفهوم القانوني "الملكية" للسيطرة على الكيان[3].

تفترض هذه النظرية أن القوائم المالية المجمعة هي إمتداد للقوائم المالية الخاصة بالشركة الأم ويجب إعدادها من وجهة نظر المساهمين في الشركة الأم، وبموجبها يتم بإعداد هذه القوائم لصالح المساهمين في الشركة الأم، ولا يتوقع أن يستفيد المساهمون الغير مسيطرون (الأقلية) بشكل كبير من هذه القوائم، حيث يتم إعتبار صافي الدخل الموحد بموجب هذه النظرية على أنه قياس لحملة أسهم للشركة الأم[4]، ويعتقد المدافعون عن هذه النظرية أن القوائم المالية المجمعة لا تقدم أي قيمة للمساهمين غير المسيطرين (الأقلية) للشركة التابعة المستحوذة عليها.[5]

---

[1] Ibid., P. 28.
[2] Clark, Myrtle W., Evolution of concepts of minority interest, Accounting Historians Journal: Vol. 20: Iss. 1, Article 4. 1993, Available at: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol20/iss1/4.
[3] Beams, F. A., Clement R. P., Anthony, J. H., and Lowensohn, S. H., Advanced Accounting, 10th Edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2009. P. 384.
[4] Ibid., P. 385.
[5] Catherine Baluch, and others, Consolidation theories and push-down accounting: achieving global convergence, Journal of Finance and Accountancy, 2010. P. 05.

تظهر بعض المشاكل في إجراءات المحاسبة بموجب نظرية الشركة الأم في حالة الشركات التابعة التي تقل ملكيتها عن 100%، على سبيل المثال المصلحة الغير مسيطرة (الأقلية) هي مسؤولية من وجهة نظر المساهمين في الشركة الأم ومع ذلك فإن حقوق المساهمين سواء كانت مسيطرة أو غير مسيطرة ليست إلتزامات بموجب أي من المفاهيم المقبولة للإلتزام، والدخل على المساهمين لا يفي بمتطلبات الإعتراف بالمصروفات، حيث هنا تكمن المشكلة في وجهة نظر المساهمين المسيطرين.[1]

تتميز نظرية الشركة الأم بخصائص في طريقة الإفصاح عن بعض العناصر في القوائم المالية المجمعة عند وجود حصة غير مسيطرة، عندما يتم الإفصاح في حساب النتائج المدمج فإن هذه النظرية تأخذ في الإعتبار حصة الشركة الأم من الدخل الفرعي، وفي حالة وجود حصة غير مسيطرة فإن حصتهم في حساب النتائج المدمج يعتبر مصروف ويتم تسجيلها كإلتزام في القوائم المالية المجمعة، كما يتم إستبعاد الأرباح والخسائر الغير محققة من العمليات البينية إلى حد نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة.[2]

ثانيا: نظرية إمتداد الشركة الأم

تم تطوير نظرية إمتداد الشركة الأم لمعالجة المخاوف المتعلقة بتقييم الشهرة بموجب نظرية الكيان نظرا لأن العديد من الأشخاص يعتبرون أنه من الصعب قياس الشهرة للشركة التابعة ككل عندما لا تقوم الشركة الأم بإقتناء أو الإستحواذ على 100% من الشركة التابعة[3]، وعليه ترى هذه النظرية أن مشاركة الشركاء الخارجيين يجب أن تظهر كعنصر متميز لا يضع نفسه على أنه حقوق ملكية ولا كدائن في الخصوم ولكن في مركز وسيط ويعتبر نهج هذه النظرية مثل نظرية الشركة الأم أي أن حسابات المجمع هي مجرد إمتداد لحسابات الشركة المسيطرة، لذلك لا يمكن أن يظهر الشركاء الخارجيون ضمن حقوق الملكية بجانب شركاء الشركة المسيطرة[4].

من المفاجأة أن Paton على وجه التحديد يقترح هذه المعالجة عندما كان أحد رواد نظرية الكيان التي بموجبها يكون عرض الشركاء الخارجيين غير مهم لأنهم مصدر للموارد مثل أي شخص أخر.[5]

بموجب نظرية إمتداد الشركة الأم يتم الإعتراف بالحقوق الغير مسيطر عليها في حقوق المساهمين في الميزانية المجمعة، كما في نظرية الكيان ويعتمد مبلغها على القيم العادلة لصافي الأصول المحددة للشركة التابعة وعليه،

---

[1] Floyd A. Beams, Joseph H. Anthony, Bruce Bettinghaus, Kenneth A. Smith. Advanced Accounting, 13th Edition. Published by Pearson Education, 2018. P. 385.
[2] Catherine Baluch, and others, Op, Cit. P. 03.
[3] Darrell Herauf and Murray W. Hilton, Modern Advanced Accounting in Canada, Eighth Edition, 2016, P. 137.
[4] Soledad Moya, The so-called 'external partners' in the groups of corporations: A model of presentation in the consolidated statements, Economics Working Papers, Department of Economics and Business, Universitat Pompeu Fabra. 2001. P. 19.
[5] Ibid., P. 20.

يمكن إستخدام نظرية الكيان أو نظرية إمتداد الشركة الأم بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "يمكن أن يكون كخيار لسياسة محاسبية" ومع ذلك لا يستخدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 03 "إندماج الاعمال" الإصدار الأخير مصطلح نظرية إمتداد الشركة الأم فهي تنص في الفقرة 19 على ما يلي:" لكل عملية إندماج يجب على المقتني قياس أي حصة غير مسيطرة في الشركة المقتناة إما بالقيمة العادلة أو بالحصة النسبية للحصة الغير مسيطرة في صافي الأصول المحددة للشركة المقتناة".[1]

الفرع الثالث: نظرية الكيان

أولا: مبدأ نظرية الكيان

تستند نظرية الكيان إلى فكرة أن الشركة هي كيان منفصل لهويته الخاصة تختلف عن هوية مالكي الأسهم وتتجاوز النظرية الإتفاقية البحتة التي تفصل بين الشركة والأعمال الشخصية ووفقا لـ Paton الذي يعتبر أول أمريكي يقدم بيانا شاملا لنظرية الكيان فإن كيان الأعمال ليس مجرد مركز الإهتمام بل إن وجهة نظر الكيان التجاري هي وجهة النظر التي ينبغي إليها المحاسبة[2]، ضمن هذه النظرية تنتمي الأصول والخصوم إلى الشركة (الكيان القانوني) وليس لأصحابها حيث يرتكز إعداد القوائم المالية المجمعة على وجود مجمع شركات أي على فكرة الوحدة الإقتصادية بدلا من التفكير في المجمع من خلال منظور الشركة الأم[3]، حيث تكون الشركة القابضة أو الشركة الأم على نفس مستوى الشركات الأخرى -الشركات التابعة- داخل المجمع لذلك تمثل القوائم المالية المجمعة نتائج مجموعة الشركات (التي تشكل مجمع الشركات) بأكملها على أنه وحدة تقرير إقتصادية واحدة.[4]

تركز نظرية الكيان على الشركة باعتبارها كيان إقتصادي منفصل وليس على حقوق الملكية للمساهمين، كما تركز أيضا على الكيان المدمج نفسه حيث ينظر إلى المساهمين المسيطرين والمساهمين الغير مسيطرين (الأقلية) كمجموعتين منفصلتين لكل منهما حصة ملكية في الكيان المدمج ولم يتم التأكد على أي من المجموعتين على الأخرى أو على الكيان المدمج. وفقا لذلك، يتم تجميع جميع الأصول، الخصوم، الإيرادات والمصروفات الخاصة

[1] Murray W. Hilton, Darrell Herauf, Modern Advanced Accounting in Canada, Seventh Edition, McGraw-Hill Ryerson. Canada,2013. P. 160.
[2] Nurnberg, Hugo, Conceptual nature of the corporate income tax, Accounting Historians Journal: Vol. 36: Iss. 2, Article 5. 2009. (25/8/2021) Available at: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol36/iss2/5.
[3] Jorge Pérez Ramirez, Two Illusions : Consolidation And Capit, (25/8/2021) Avalable at: https://repositorio.bde.es/bitstream/123456789/11441/1/restfin2014274.pdf.
[4] Silvia Gardini, Giuseppe Grossi, Op, Cit. P. 325.

بالشركة التابعة الأقل ملكية بالكامل لها ضمن القوائم المالية المجمعة مع عدم منح أي معاملة خاصة للحصة المسيطرة أو غير مسيطرة.[1]

تمثل نظرية الكيان وجهة نظر بديلة للتجميع حيث تم تطويرها من قبل البروفيسور Maurice Moonitz ونشرته جمعية المحاسبة الأمريكية في عام 1944 تحت عنوان نظرية الكيان للقوائم المالية المجمعة The Entity Theory of Consolidated Statements. النقطة المحورية لهذه النظرية هي أن القوائم المالية المجمعة تعكس وجهة نظر الكيان التجاري الإجمالي، والتي بموجبها يتم تقييم جميع الموارد التي يسيطر عليها الكيان بشكل ثابت. وعليه، فإن دخل المصالح غير المسيطرة هو توزيع لإجمالي الدخل للكيان الموحد ومصالح المساهمين الغير مسيطرين هي جزء من حقوق المساهمين المجمعة.[2]

ثانيا: متطلبات نظرية الكيان

تتطلب نظرية الكيان أن يتم تحديد الدخل وحقوق الملكية للشركة التابعة لجميع المساهمين بحيث يمكن تخصيص المبالغ الإجمالية بين المساهمين المسيطرين والغير المسيطرين (الأقلية) بطريقة متسقة، تحقق نظرية الكيان ذلك من خلال إحتساب إجمالي القيمة العادلة للشركة التابعة على أساس السعر الذي تدفعه الشركة الأم مقابل حصتها المسيطرة، حيث تقوم بتخصيص نسبة 100% من الزيادة في إجمالي القيمة العادلة للشركة التابعة على القيمة الدفترية لصافي الأصول التابعة للموجودات القابلة للتحديد والشهرة، بهذه الطريقة تقوم نظرية الكيان بتجميع أصول الشركات التابعة (بما في ذلك الشهرة) والخصوم بالقيمة العادلة، والتي تنطبق على كل من الحقوق غير المسيطرة (الأقلية) والمسيطر[3]، يتضمن التقرير عن صافي الدخل المجمع بموجب نظرية الكيان إجمالي صافي الدخل للشركة الأم والشركة التابعة ثم تحدد الحصة المسيطرة والغير مسيطرة من صافي الدخل الفرعي، وفقا لذلك يتم تحديد الحصة الغير مسيطرة (الأقلية) في الشركة التابعة بواسطة بند منفصل في قسم حقوق المساهمين في الميزانية المجمعة، في حالة المكاسب والخسائر الغير المحققة من المبيعات الأولية يتم إستبعاد إجمالي الربح أو الخسارة الغير محققة.[4]

عند الحصول على حصة مسيطرة تصبح الشركة الأم المسؤولة عن إدارة جميع أصول وخصوم الشركات التابعة على الرغم من أنها لا تمتلك كامل رأس المال لهذه الشركات، وعليه فإن إمكانية الشركة التحكم في

[1] Theodore E. Christensen, and others. Op, Cit., P. 127.
[2] Floyd A. Beams, Joseph H. Anthony, Bruce Bettinghaus, Kenneth A. Smith. Advanced Accounting, 11th Edition. Published by Pearson Education, New Jersey, 2012. P. 385.
[3] Ibid., P. 385.
[4] Catherine Baluch, and others, Consolidation theories and push-down accounting: achieving global convergence, Journal of Finance and Accountancy, P. 07.

الأنشطة التجارية فهي مسؤولة أمام مستثمريها ودائنيها عن جميع أصول وخصوم وأرباح الشركات التابعة ومن أجل إعطاء صورة كاملة عن أداء الكيان والموارد الخاضعة لسيطرة الشركة الأم ويجب أن تتضمن القوائم المالية المجمعة نسبة 100% من الأصول والخصوم للشركات التابعة والتي يتم قياسها بالقيم العادلة.[1]

وفقا لنظرية الكيان تهدف القوائم المالية المجمعة إلى توفير المعلومات المالية لإدارة المجمع ولكل من مساهمي الشركة الأم ومساهمي الشركة التابعة وكذلك لأي أصحاب مصلحة أخرين، وبالتالي فإن القوائم المالية المجمعة تعرض صافي أصول المجمع، علاوة على ذلك من المفترض أن مصالح غالبية المساهمين (الشركة الأم) مماثلة لمصالح مساهمي الأقلية، لذلك يتم الإبلاغ عن الحقوق الغير مسيطر عليها في قسم حقوق الملكية.[2]

المطلب الثاني: مقارنة بين نظريات التجميع المحاسبي

من خلال هذا المبحث سنحاول إجراء مقارنة بين هذه النظريات من أجل معرفة نقاط التشابه والإختلاف بينها كما سيتم أيضا محاولة إبراز الممارسة الحالية في البيئة الدولية للنظرية السائدة خاصة مع التغيرات التي تشهدها المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

الفرع الأول: المقارنة بين النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي

ستخص عملية المقارنة الجانب التقني الخاص بكل نظرية وهي كما يلي:

أول: تقييم الأصول

يكمن الإختلاف بين نظرية الشركة الأم ونظرية الكيان في تقييم الأصول للشركات التابعة وذلك كما يلي:

- تدمج الأصول وفقا لنظرية الشركة الأم لشركاتها التابعة بالقيم الدفترية بالإضافة لحصة الشركة الأم من أي قيمة عادلة زائدة عن القيم الدفترية، بعبارة أخرى فإنه يتم إعادة تقييم أصول الشركة التابعة فقط إلى حد صافي الأصول (بما في ذلك الشهرة) من قبل الشركة الأم، ويتم تجميع الحصص الغير مسيطرة (الأقلية) في صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة الدفترية، بالرغم من أن هذا النهج يعكس مبدأ التكلفة من وجهة نظر الشركة الأم إلا أنه يؤدي إلى معالجة محاسبية غير متوافقة للحصص المسيطرة والغير مسيطرة (الأقلية) في القوائم المالية المجمعة وأن الميزانية المدمجة لا يعكس التكلفة التاريخية ولا القيمة العادلة.[3]

- تقوم نظرية الكيان بدمج أصول وخصوم الشركة التابعة بالقيم العادلة وحسابات المصالح المسيطرة والغير مسيطرة (الأقلية) باستمرار في الأصول الصافية، ومع ذلك يتم الحصول على هذه المعالجة المتسقة من خلال

[1] Murray W. Hilton, Darrell Herauf, Modern Advanced Accounting in Canada, Seventh Edition, McGraw-Hill Ryerson. Canada, 2013. P. 155.
[2] Casajus André & Labrenz Helfried, Recognition of Non-Controlling Interest in Consolidated Financial Statements Based on Property Rights, Review of Law & Economics, De Gruyter, vol. 13(3), 2017. P. 1-23.
[3] Floyd A. Beams, Joseph H. Anthony, Bruce Bettinghaus, Kenneth A. Smith, Op, Cit., P. 371.

إحتساب إجمالي القيم الشركة التابعة على أساس السعر الذي تدفعه الشركة الأم لحصتها المسيطرة، من الناحية المفاهيمية يكون لنهج التقييم هذا جاذبية كبيرة عندما تستحوذ الشركة الأم بشكل أساسي على جميع أسهم الشركة التابعة، ويكون له جاذبية أقل عندما تستحوذ الشركة الأم أغلبية ضئيلة من أسهم الشركة التابعة للأصول الغير نقدية أو من خلال تبادل الأسهم، حيث قد يكون المستثمر على إستعداد لدفع علاوة مقابل حقوقه في السيطرة على الشركة المستثمر فيها (إستثمار يزيد عن 50%)، ولكن ليس على إستعداد لشراء الأسهم المتبقية في حالة تضخم الأسعار.[1]

عادة ما تنشأ مشاكل إضافية مع التقييم الإجمالي المحسوب لشركة تابعة بموجب هذه النظرية، بمجرد أن تكون الشركة الأم قادرة على ممارسة السيطرة المطلقة على الشركات التابعة فإن الأسهم التي يحتفظ بها المساهمون غير المسيطرين (حقوق الأقلية) لا تمثل ملكية الأسهم بالمعنى المعتاد حيث عادة ما يتم "شطب" أسهم الشركة التابعة بعد الإستحواذ مم يجعل الشركة الأم هي المشتري الوحيد المسيطر.[2]

ثانيا: العمليات البينية بين الشركات التابعة

يوجد فرق بين نظرية الشركة الأم والكيان في معالجة العمليات البينية بين الشركات على الرغم من وجود إتفاق عام على أنه يجب إلغاء نسبة 100% بالنسبة لهذه العمليات، إلا أنه هناك معاملة محاسبية مختلفة حسب كل نظرية وذلك كما يلي:

- بموجب نظرية الشركة الأم يتم إلغاء العمليات البينية إلى حد نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة التابعة وفيما يتعلق بجزء الأرباح والخسائر الذي لم يتم إلغائه بالنسبة للحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) فإنه من وجهة نظر الشركة الأم يعتبر أنه قد تحقق من قبل المساهمين غير المسيطرين.[3]

- بموجب نظرية الكيان يتم إلغاء العمليات البينية التي تتم بين الشركات التابعة بنسبة 100%.[4]

ثالثا: المعاملة المحاسبية على مستوى الميزانية المدمجة حسب كل نظرية

على الرغم من أنه على مر السنين ناقشت غالبية الدراسات التي تم إجرائها إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة فيما يتعلق بنظريتين متنافستين؛ نظرية الملكية ونظرية الكيان كانت مخاوف تتعلق بنظرية الشركة الأم وإمتدادها أيضا، تم إجراء المناقشة حول النظرية الأنسب لإستخدامها لأغراض التجميع حول الإعتراف والتقرير عن صافي أصول الشركات التابعة[5]، حسب كل نظرية وذلك كما يلي:

[1] Ibid., P. 371.
[2] Ibid., P. 386.
[3] Ibid., P. 371.
[4] Ibid., P. 387.
[5] Carmen Nistor, Op, Cit., P. 434.

- تعتبر نظرية الملكية الشركة إمتداد لأصحابها نتيجة لذلك يتم تجميع فقط حصة الشركة الأم من أصول، خصوم، إيرادات، مصروفات، مكاسب وخسائر الشركات التابعة في القوائم المالية المجمعة نظرا لأنه في ظل التوحيد النسبي لا يتم عرض الحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية)، حيث يؤدي مفهوم الملكية إلى تبني التجميع النسبي؛[1] كما هو موضح فالشكل أدناه.

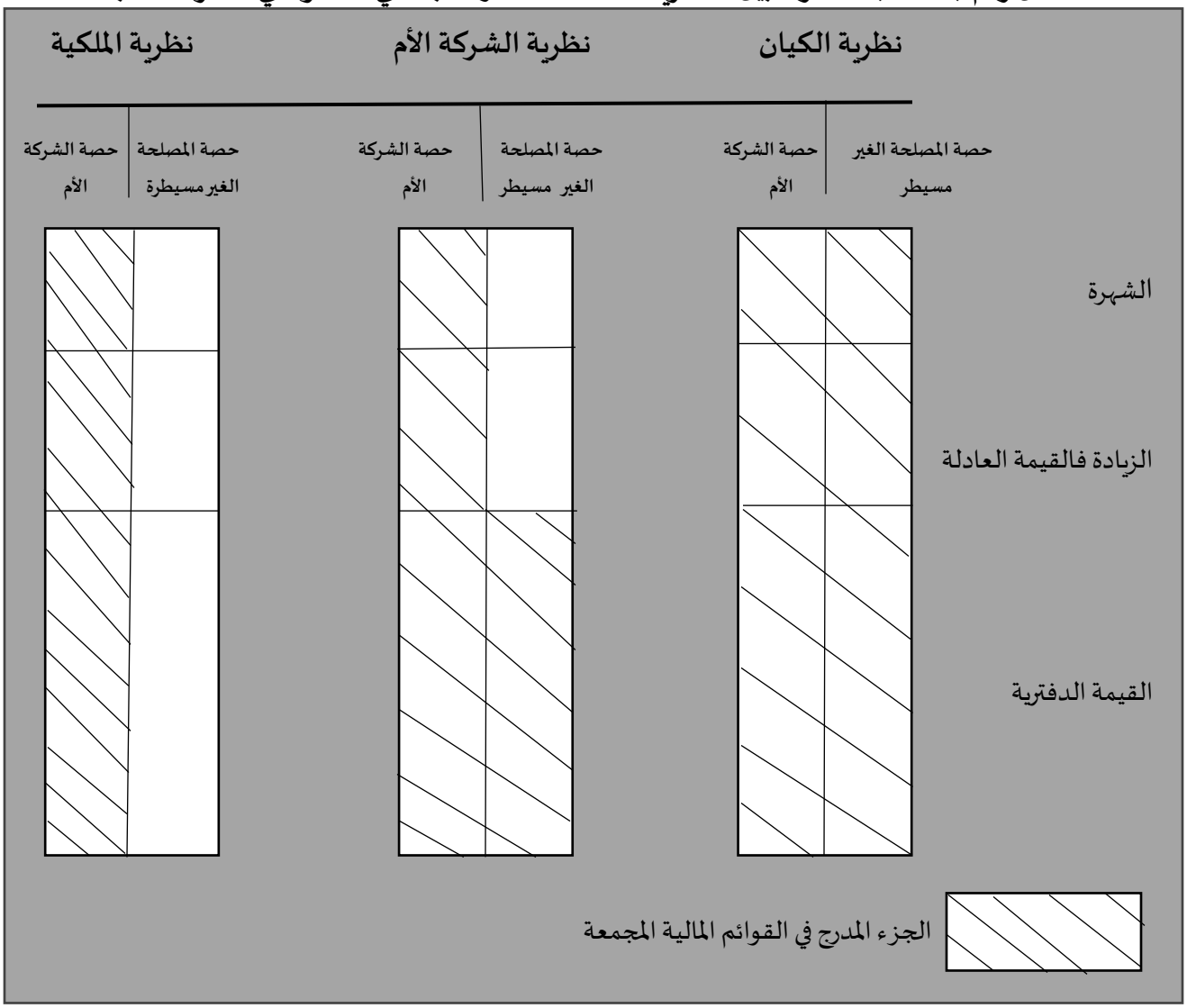
- بموجب نظرية الشركة الأم فإنه في القوائم المالية المجمعة يتم الإعتراف بجميع الأصول والخصوم للشركة التابعة كما يتضح من خلال المناطق المخططة في الشكل، ومع ذلك يتم فقط تجميع حصة الشركة الأم من أي زيادة في القيمة العادلة والشهرة نتيجة لذلك يتم إدراج أصول الشركة التابعة بقيمتها العادلة الكاملة فقط عندما تحوز الشركة الأم على الملكية الكاملة للشركة التابعة؛[2]

- وفقا لنظرية الكيان يتم تجميع جميع الأصول، الخصوم، الإيرادات، والمصروفات الخاصة بالشركة التابعة الأقل من الملكية الكاملة لها في القوائم المالية المجمعة، مع عدم منح أي معاملة خاصة للحصة المسيطرة أو الغير مسيطرة[3]، أما بالنسبة للمبالغ المدرجة فإنها تستند على القيم العادلة الكاملة في تاريخ الدمج ويتم تجميع المبلغ الكامل لأي شهرة بغض النظر عن النسبة المئوية للمكية التي تحتفظ بها الشركة الأم، وتستند قيمة الفائدة غير المسيطرة والمسجلة في الميزانية المدمجة على حصة نسبية من إجمالي مبلغ صافي أصول الشركة التابعة بما في ذلك الشهرة[4].

[1] Kanamori, Eri. The Development of Group Accounting in the United Kingdom: Setting the Scene. The Ritsumeikan Business Review. 2005, P. 42.
[2] Theodore E. Christensen, and others. Op, Cit., P. 127.
[3] Carmen Nistor, Op, Cit., P. 435.
[4] Theodore E. Christensen, and others. Op, Cit., P. 128.

والشكل الموالي يوضح المقارنة بين النظريات الثلاثة للاعتراف بصافي الأصول في الشركة التابعة:

الشكل رقم (02-12): المقارنة بين النظريات الثلاثة للاعتراف بصافي الأصول في الشركة التابعة



Sourse: Theodore E. Christensen, David M. Cottrell, Richard E. Baker**,** Op. Cit., P. 127.

رابعا: المعاملة المحاسبية على مستوى حساب النتائج المدمج حسب كل نظرية

تختلف المعاملة المحاسبية على مستوى حساب النتائج المدمج حسب كل نظرية وذلك كما يلي:

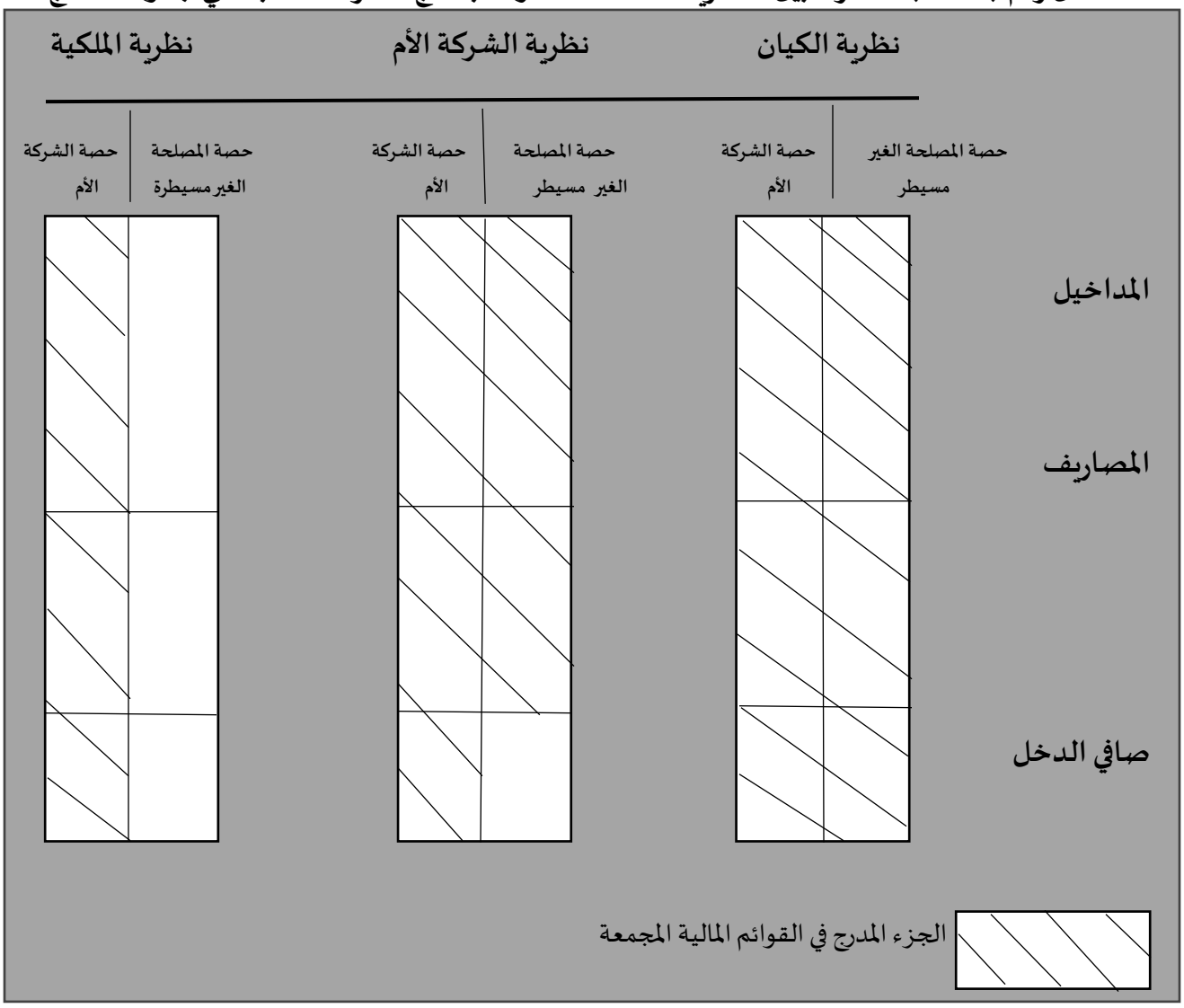
- بموجب نظرية الملكية يتم تجميع حصة الشركة الأم من الإيرادات والنفقات وصافي النتائج للشركات التابعة؛
- بموجب نظرية الشركة الأم حساب النتائج المدمج هو قياس النتائج لحملة الأسهم للشركة الأم؛
- بموجب نظرية الكيان فإنه يتم حساب النتائج لجميع أصحاب الأسهم والذي نطلق عليه "إجمالي حساب النتائج المدمج"، وبعد ذلك يتم تخصيص إجمالي حساب النتائج المدمج لحملة الأسهم المسيطرين والغير مسيطرين مع الإفصاح في حسابات النتائج المدمج، كما يتم عرض وتسمية نتيجة الحصة الغير المسيطرة كمكون منفصل.[1]

يقدم الشكل أدناه مقارنة بين المبالغ المدرجة في حساب النتائج المدمج بموجب النظريات المختلفة عندما يتم تجميع الشركات التابعة التي تكون ملكيتها أقل من 100%، حيث تتوافق معالجة حساب النتائج المدمج مع المعالجة المحاسبية للميزانية المدمجة والموضحة في الشكل تحت كل نظرية كما يتضح من المناطق المخططة. من ناحية أخرى تؤدي كل من نظريات الشركة الأم والكيان إلى تجميع جميع الإيرادات والنفقات للشركات التابعة بغض النظر عن درجة ملكية الأغلبية ومع ذلك بموجب نظرية الشركة الأم يتم خصم حصة الفائدة الغير خاضعة للسيطرة من الدخل للوصول إلى صافي الدخل المدمج.

والشكل الموالي يوضح المقارنة بين النظريات الثلاثة للاعتراف بنتائج الشركات التابعة في جدول النتائج:

[1] Floyd A. Beams, Joseph H. Anthony, Bruce Bettinghaus, Kenneth A. Smith. Op, Cit., P. 386.

الشكل رقم (02-13): المقارنة بين النظريات الثلاثة للاعتراف بنتائج الشركات التابعة في جدول النتائج



Sourse: Theodore E. Christensen, David M. Cottrell, Richard E. Baker**,** Op. Cit., P. 127.

من خلال عرض المقارنة بين نظريات التجميع المحاسبي مع التركيز على الجانب التقني لكل نظرية، يمكن تلخيص هذه المقارنة بين هذه النظريات في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-08): المقارنة بين نظريات التجميع المحاسبي

مقارنة النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي			
معيار المقارنة	**نظرية الملكية**	**نظرية الشركة الأم**	**نظرية الكيان**
الغرض ومستخدمي القوائم المالية المجمعة.	تعرض القوائم المالية المجمعة المركز المالي ونتائج عمليات مؤسسة تجارية واحدة ولكنها معدة في المقام الأول لصالح المساهمين ودائني الشركة الأم.	القوائم المالية المجمعة هي إمتداد لقوائم الشركة الأم، أعدت لصالح ومن وجهة نظر المساهمين للشركة الأم.	يتم إعداد القوائم المالية المجمعة من وجهة نظر الكيان الإجمالي المدمج، والمخصصة لجميع الأطراف التي لديها مصلحة في الكيان.
تقيم الأصول والخصوم	التكلفة التاريخية	الشركات التابعة تدمج بالقيم الدفترية والشركة الأم بالقيم العادلة	القيمة العادلة
إلغاء العمليات البينية	حسب نسبة الملكية	حسب نسبة ملكية الشركة في الشركات التابعة	إلغاء بنسبة 100% للعمليات البينية
1. على مستوى الميزانية المدمجة			
طريقة التجميع	نسبي	كلي	كلي
الإعتراف بالحقوق الغير مسيطر عليها	لا يتم الإعتراف بالحقوق الغير مسيطر عليها	الإعتراف بالحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) على أساس حصة تناسبية من القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة	الإعتراف بالحقوق الغير مسيطر يعتمد على حصة تناسبية من إجمالي صافي الأصول التابعة بالقيم العادلة بما في ذلك الشهرة.
2. على مستوى حساب النتائج المدمج			
حساب النتائج المدمج	حساب النتائج المدمج هو النتيجة لحملة الأسهم من الشركة الأم.	حساب النتائج المدمج هو النتيجة لحملة الأسهم من الشركة الأم.	حساب النتائج المدمج هو النتيجة لجميع حاملي الأسهم في الكيان المدمج.

تجميع الإيرادات والأعباء	تجميع حصة الشركة الأم فقط من الإيرادات والأعباء وصافي نتائج الشركات التابعة.	تجميع جميع إيرادات ومصاريف الشركة التابعة بغض النظر عن درجة ملكية المساهمين المسيطرين.	تجميع جميع إيرادات ومصاريف الشركة التابعة بغض النظر عن درجة ملكية المساهمين المسيطرين.
نتيجة الحقوق الغير مسيطرة (حقوق الأقلية)	لا يتم الإعتراف والإفصاح عنها نهائيا في حساب النتائج المدمج.	لا يتم الإعتراف والإفصاح عنها نهائيا في حساب النتائج المدمج.	يتم الإعتراف والإفصاح عنها نهائيا في حساب النتائج المدمج.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المقارنة أعلاه والشكلين (02-12) و(02-13).

المطلب الثالث: الممارسة الحالية لنظريات التجميع المحاسبي

يرجع السبب الرئيسي وراء تطور نظريات التجميع المحاسبي إلى طبيعة تحديد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية المجمعة، هناك من يعتقد أن جدول النتائج المدمج يجب أن يفيد مساهمي الشركة الأم فقط وأن نظرية الشركة الأم تلبي إحتياجات هذه المجموعة من المستخدمين، في المقابل تعترف نظرية الكيان بمجموعة أوسع من مستخدمي القوائم المالية بما في ذلك الدائنين والحقوق الغير مسيطرة ومساهمي الشركة الأم[1]، أما نظرية الملكية فهي تنظر من وجهة نظر مساهمي الشركة الأم ولا تعترف بحقوق المساهمين الغير مسيطرين.

كان المنظمون الأمريكيون منذ أوائل التسعينيات يشرون إلى تفضيل نظرية الكيان للتجميع في تعريف الشركة التابعة التي تحتاج إلى التجميع وفي تصنيف الحقوق الغير مسيطر عليها، في مذكرة المناقشة للجنة معايير المحاسبة الدولية (حاليا مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB) لسنة 1991 أعربت اللجنة عن تفضيلها لمفهوم الوحدة الاقتصادية، ويجادلون بأن السيطرة على جميع الأنشطة للشركات التابعة يحتفظ بها فريق إدارة واحد وهو فريق الشركة الأم، وبالتالي فإن مفهوم الوحدة الإقتصادية يمثل بشكل أفضل إجمالي الأصول والخصوم الواقعة تحت سيطرة الشركة الأم[2]، أما بالنسبة لشركة Enron فكانت وجهة نظرها أن القوائم المالية المجمعة يجب أن تستوعب حصريا مساهمي الشركة الأم ويجب أن تستمر إجراءات إعدادها في إتباع نظرية الشركة الأم تماشيا مع هذا الرأي فإن السيطرة القانونية سواء كانت فعلية أو محتملة هي الأساس لتحديد الكيانات التي سيتم دمجها في محيط التجميع المحاسبي، بالإضافة إلى ذلك معاملة الحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) والتي تعتبر جهات خارجية كانت Enron ضد الإعتراف بها ضمن حقوق الملكية الموحدة، وفيما يخص الكيانات ذات

[1] Catherine Baluch et al, Op, Cit., P. 10.

[2] Abad, Cristina & Laffarga, Joaquina & García-Borbolla, Amalia & Jorge, Manuel & Piñero, Juan & Garrod, Neil. An Evaluation of the Value Relevance of Consolidated Versus Unconsolidated Accounting Information: Evidence from Quoted Spanish Firms. Journal of International Financial Management & Accounting. 2000, P, 11.

الأغراض الخاصة كانت قد إقترحت Enron معاملتها خارج نطاق السيطرة وبقواعد مختلفة عن تلك المستخدمة للتقرير ما إذا كانت شركة تابعة أم لا.[1]

تتبع الممارسة الحالية نظرية الكيان في معظم الجوانب المهمة، حيث أنه في جدول النتائج المدمج يشير صافي الدخل المدمج إلى دخل الكيان المدمج ككل، وليس حصة الشركة الأم كما كان في الماضي ومع ذلك يستمر التركيز على حصة الشركة الأم في صافي الدخل المدمج أكثر من التركيز على حصة الحصة الغير مسيطرة (الأقلية)، وعليه إذا تم التركيز على نهج صارم للكيان فسيكون التركيز على الكيان بأكمله دون التأكيد على المصلحة المسيطرة أو الغير مسيطرة على الكيان الأخر. وبالتالي فإن النهج الحالي يتبع بوضوح نظرية الكيان مع تعديلات طفيفة تهدف إلى الواقع العملي بأن القوائم المالية المجمعة تستخدم في المقام الأول من قبل أولئك الذين لديهم مصلحة طويلة المدى في الشركة الأم[2].

يرى Frías Aceituno et al أن نظرية الكيان أكثر تماسكا مع الفلسفة التي تقوم عليها الأطر المفاهيمية للمحاسبة بالإضافة إلى ذلك من وجهة نظر مفاهيمية فإنه يعني ضمنا أن جميع المساهمين وليس فقط حاملي أسهم الشركة الأم حيث يجب إعتبارهم مالكي الكيان المدمج لأن جميع المساهمين هم مقدمو أرقام حقوق الملكية التي تم استثمارها في أصول الشركة الأم والشركات التابعة وجميعها معنية بقدرة الكيان المجمع على توليد التدفقات النقدية المستقبلية[3].

هذا من جهة ومن جهة أخرى يمكن أن يأدي التفسير الصارم لنظرية الملكية إلى تعارض مع نظرية الكيان إذ أنه غالبا ما تكون العديد من المناقشات المحاسبية نتيجة مواجهة كلتا النظريتين، وبشكل عام ترتبط نظرية الملكية بـ"التكلفة التاريخية" بينما تفترض نظرية الكيان أن الكيانات يجب أن تحاول تعظيم قيمة أصولها حيث يكون المساهمون والدائنون بعدين عادة عن الإدارة اليومية للأعمال وبالتالي تميل أكثر إلى القيمة العادلة لأن معرفة القيمة الحالية للأصول أمر ضروري بالنسبة لهم لإتخاذ القرارات الصحيحة، لهذا السبب وبشكل عام تعتبر نظرية الملكية هي الأنسب للشركات الصغيرة حيث تكون الملكية والإدارة هي نفسها عادة، في حين أن نظرية الكيان أكثر ملائمة للشركات الكبيرة أين تكون الكيانات مستقلة عن مساهميها[4]، ضف إلى ذلك أنه من نظرية الملكية إلى نظرية الكيان يأخذ مفهوم السيطرة في الحالات القصوى المفهومين التاليين (السيطرة القانونية في

[1] Stefano Coda. Op, Cit., P. 103.
[2] Christensen and all, Op, Cit., P. 129.
[3] Frias-Aceituno, Jose-Valeriano & Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, The Conceptual Framework Concept and the Allocation of Incomes in the Consolidated Entity: Its Impact on Financial Ratios. International Journal of Commerce and Management - Int J Commerce Manag. 2006, P. 16.
[4] Jorge Pérez Ramirez, Two Illusions : Consolidation and Capit, 2013. (05/12/2021). https://repositorio.bde.es/bitstream/123456789/11441/1/restfin2014274.pdf.

نظرية الملكية التي يعتمد فيها التجميع فقط على الأسهم المملوكة، والسيطرة الفعلية في نظرية الكيان التي يعتمد فيها التجميع على السيطرة الفعلية أيضا في غياب الأسهم المملوكة)، بينما في النظريتين الوسيطتين يتدخل كلا المفهومين دون تطبيق واضح لأحدهما أو الأخر[1]، والشكل الموالي يوضح تطور تطبيق النظريات الخاصة بالتجميع المحاسبي كما يلي:

الشكل رقم (02-14): الممارسة الحالية لنظريات التجميع المحاسبي

نظرية الملكية	نظرية الشركة الأم	نظرية إمتداد الشركة الأم	نظرية الكيان
سلسلة نظريات التجميع المحاسبي			
مصالح الملكية	نموذج السيطرة المشترك		نموذج الكيان المسيطر

Sourse: Russo, Antonella, The Consolidated Financial Statement: An Ongoing Problem. Int. J. of Economics and Accounting. 2013. P. 4.

ذكر Baluch et. al أن إعتماد نظرية معينة للتجميع يرجع إلى الأطراف المعنية بالقوائم المالية المجمعة ومع تدويل الشركات وتوسيعها في جميع أنحاء العالم تم التخلي عن النظريات التي فضلت بعض الجهات الفاعلة على حساب الأخرين، حيث يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB أن النظرية الملائمة للتجميع هي نظرية الكيان[2]، على الرغم من هذا الدعم لنظرية الكيان من قبل المجلسين والتي أثبتت تفوقها النظري المقبول عموما في تحديد طبيعة مجمع الشركات، توضح مراجعة الأدبيات الخاصة بنموذج التجميع الذي يقارن الأساليب المتبعة في المعايير الحالية لمجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية أن هناك صعوبات عملية في تطبيق نظرية الكيان لتحديد محيط التجميع عندما يتعلق بالكيانات ذات الأغراض الخاصة SPE.[3]

[1] Russo, Antonella, The Consolidated Financial Statement: An Ongoing Problem. Int. J. of Economics and Accounting. 2013. P. 393.
[2] Baluch, C., Burgess, D., Cohen, R., Kushi, E., Tucker, P. & Volkan, A. Consolidation Theories and Push-down Accounting: Achieving Global Convergence. Journal of Finance and Accountancy, 3, 2010, P. 3.
[3] Russo, Antonella. Op., Cit., P. 393.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الخاصة بالحسابات المجمعة

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتخصيص مجموعة من المعايير المحاسبية الخاصة بالحسابات المجمعة وهي IAS 27، IAS 28، وIAS 31، بعد سنة 2011 قام المجلس بإجراء تعديلات على هذه المعايير وذلك نتيجة للأزمة المالية لسنة 2008 حيث تم إلغاء المعيار المحاسبي IAS 31 وإصدار معايير جديدة تعوض وتعدل المعايير السابقة وهي IFRS 10، IFRS 11، وIFRS 12. سنحاول من خلال هذا المبحث عرض والتعريف بهذه المعايير وكذا التطرق لمختلف المستجدات التي جاءت بها هذه المعايير.

المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية IAS

الفرع الأول: القوائم المالية المنفصلة IAS 27

تم تعديل هذا المعيار في شهر ماي 2011 تحت إسم "القوائم المالية المنفصلة" والذي عوض المعيار السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"، حيث تضمن متطلبات المحاسبة والافصاح عن الإستثمارات في الشركات التابعة، المشاريع المشتركة، والشركات الزميلة وذلك عندما تقوم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية المنفصلة، أما فيما يخص متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة فقد تم نقلها لمعيار الابلاغ المالي الدولي IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة".[1]

أولا: هدف المعيار[2]

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عند قيم الشركة بإعداد البيانات المالية المنفصلة.

ثانيا: نطاق المعيار: يغطي هذا المعيار النقاط التالية:[3]

- يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة عندما يختار كيان ما أو يطلب منه بموجب اللوائح المحلية تقديم قوائم مالية منفصلة؛

- لا ينص هذا المعيار على تحديد الكيانات التي تصدر بيانات مالية منفصلة وينطبق ذلك عندما يعد الكيان بيانات مالية منفصلة تتوافق مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS.

[1] Robert Obert, Pratique des normes IFRS. 5eme Edition ; Paris : Dunod, 2013, P. 190.

[2] IFRS Foundation, International Accounting Standard 27 Separate Financial Statements, United Kingdom, 2011. P. 05.

[3] محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2016، ص. 408.

ثالثا: التعريفات الواردة في المعيار

يستخدم هذه المعيار المصطلحات التالية وبمعاني محددة وهي كما يلي:[1]

- **القوائم المالية المنفصلة:** هي تلك القوائم المالية التي تعرض من قبل الشركة الأم (أي مستثمر يتحكم في شركة تابعة) أو مستثمر يتحكم بشكل مشترك في المستثمر أو له تأثير كبير عليه حيث يتم فيه محاسبة الاستثمارات بطريقة التكلفة أو وفقا للمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 9 "الأدوات المالية".

رابعا: إعداد القوائم المالية المنفصلة

يجب إعداد القوائم المالية المنفصلة وفقا لهذا المعيار كما يلي:[2]

- يجب إعداد القوائم المالية المنفصلة وفقا لجميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها باستثناء ما هو منصوص عليه فالفقرة 10؛

- عندما يعد الكيان قوائم مالية منفصلة يجب عليه المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة إما؛ بطريقة التكلفة أو وفقا لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 09 ويجب على الكيان تطبيق نفس المحاسبة على كل فئة من فئات الاستثمارات؛

- يتم المحاسبة عن الاستثمارات المقومة بطريقة التكلفة وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 05 "الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع" والعمليات المتوقعة عندما تصنف على أنها محتفظ بها للبيع (أو تدرج في مجموعة التصرف المحتفظ بها للبيع)، ولا يتغير قياس الإستثمارات المحسوبة وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 09 في مثل هذه الظروف؛

- إذا اختار الكيان وفقا للفقرة 18 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 المعدل في سنة 2011 قياس إستثماراتها في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 09، فيجب عليه أيضا المحاسبة عن تلك الإستثمارات بنفس الطريقة في قوائمها المالية المنفصلة.

- يجب على الكيان الإعتراف بتوزيعات الأرباح من شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة زميلة في الربح أو الخسائر في قوائمها المالية المنفصلة عندما يثبت حقه في استلام الأرباح؛

[1] IFRS Foundation, International Accounting Standard 27 Separate Financial Statements, United Kingdom, May 2011, P. 05-06.

[2] جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2019، ص. 406.

الفرع الثاني: المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة IAS 28

تم تعديل متطلبات المعيار في ماي 2011 يطبق هذا المعيار على كافة الكيانات المستثمرة مع التأثير الهام (المستثمر في الشركات الزميلة) أو السيطرة المشتركة (السيطرة في العقود المشتركة)، ومن خلال إصدار هذا المعيار فقد تم نقل المتطلبات المتعلقة بالعقود المشتركة من المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 الذي تم إلغائه إلى المعيار IAS 28.[1]

أولا: هدف المعيار

يهدف هذا المعيار لوصف المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الإستثمارات في هذا النوع من الشركات.[2]

ثانيا: التعريفات الواردة في المعيار[3]

- **الشركة الزميلة:** هي منشأة يكون للمستثمر تأثير هام عليها.

- **التأثير الهام:** قدرة المستثمر على الاشتراك في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية في الشركة الزميلة ولكن ليس السيطرة بما في ذلك السيطرة المشتركة على هذه السياسات.

- **التأثير الملحوظ:** تتمثل في صلاحية المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.

- **طريقة حقوق الملكية:** هي طريقة محاسبية يتم بموجبها الاعتراف بالإستثمارات بالتكلفة عند الاقتناء ثم تعدل بعد ذلك بالتغير في حصة المستثمر في صافي أصول الشركة المستثمر بها بعد التملك وذلك عن طريق إضافة حصة المستثمر من صافي أرباح الشركة المستثمر بها، وتخفيضه بحصته في كل خسائر الشركة المستثمر بها وحصته من توزيعات الأرباح المستلمة كما يظهر جدول حسابات النتائج للمستثمر نصيبه في نتائج أعمال الشركة المستثمر بها كما يعترف المستثمر بحصته من الدخل الاخر للشركة المستثمر بها بعد التملك.[4]

- **السيطرة المشتركة:** هي عبارة عن إتفاق تعاقدي لإقتسام السيطرة على نشاط إقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة الملائمة (التشغيلية، المالية، والاستراتيجية) المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة)[5].

---

[1] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الطبعة الأولى، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2017. ص. 580.

[2] Bernard Raffournier, Les normes comptables internationales (IFRS), 7eme édition ; Paris : Economica, 2019, P. 219.

[3] IFRS Foundation, International Accounting Standard 28 Investments in Associates and Joint Ventures, United Kingdom, 2011, P. 07.

[4] Ibid., P. 09.

[5] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص. 804.

- **التأثير الملحوظ:** يأخذ بشأن ذلك الاعتبارات التالية:[1]

1. يعتبر إقتناء المستثمر لما نسبته 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الشركة الزميلة وذلك بشكل مباشر أو من خلال شركة تابعة مؤشرا على وجود تأثير هام له عليها إلا إذا تم إثبات عكس ذلك؛

2. إذا كانت نسبة الملكية أقل من 20% فإنه يفترض بالمستثمر ألا يكون له تأثير هام على الشركة الزميلة إلا إذا تم إثبات وجود التأثير بوضوح، أي أن نسبة 20% أو أكثر ليست وحدها المؤشر على التأثير الهام؛

3. ملكية الشركة لمعظم حقوق ملكية شركة أخرى أو لنسبة هامة منها لا يمنع الشركة المالكة من وجود تأثير هام لها على الشركة المستثمرة؛

4. هناك مؤشرات تدل على وجود تأثير هام لدى المستثمر على الشركة الزميلة وهي على النحو التالي:[2]

- التمثيل في مجلي الإدارة أو في هيئة تحكم الشركة الزميلة؛

- مشاركة المستثمر في عمليات رسم السياسات في الشركة الزميلة بما في ذلك المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيعات الأرباح؛

- العمليات الهامة بين المستثمر والشركة الزميلة؛

- تبادل الموظفين الإداريين بين المستثمر والشركة الزميلة؛

- يتم أخذ أثر ووجود ما تمت ممارسته او تحويله من حقوق التصويت المحتملة بما في ذلك حقوق التصويت المحتملة المقتناة من قبل كيانات أخرى بعين الاعتبار عند تقدير وجود تأثير هام لشركة على شركة أخرى ويجب عندها اختبار كافة الحقائق التي تؤثر على الحقوق المحتملة.

المطلب الثاني: معايير التقارير المالية الدولية IFRS

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق لمعيار التقارير المالي الخاص بإندماج الأعمال IFRS 03 بإعتباره أحد أهم المعايير التي تفسر عمليات الإندماج والإستحواذ والمعالجة المحاسبية للشهرة، وبعدها سيتم التطرق للمعايير IFRS 10، IFRS 11، IFRS 12.

الفرع الأول: إندماج الأعمال IFRS 03

صدر هذا المعيار المنقح في جانفي 2008 وأصبح ساري المفعول بداية من عام 2009 وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الإتجاه العام لواضعي المعايير بتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح وإعتماد

[1] IFRS Foundation, Op, Cit., 2011, P. 07-09.

[2] جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص. 416.

طريقة الحيازة عند المحاسبة عن دمج الأعمال وكذلك جاء المعيار لتعزيز الموثوقية والقدرة على المقارنة للمعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة من أجل دمج الأعمال.[1]

أولا: هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات إندماج الشركات ويتطلب إعتماد طريقة الحيازة (كما يطلق عليها في نسخة 2004 طريقة الشراء) للمحاسبة على إندماج الأعمال، وبالتالي فإن المقتني سيقوم بالاعتراف بالأصول والإلتزامات والالتزامات المحتملة المتعلقة بالشركة المشتراة بقيمتها العادلة بتاريخ الإندماج ويتم الإعتراف بالشهرة كأصل ولا يتم إطفائها على عدد معين من السنين بل تخضع لإختبار التدني سنويا.[2]

ثانيا: فارق الادماج الأول وفق المعيار الدولي IFRS 03

عند قيام شركة بإقتناء شركة أخرى سواء كانت عملية الاقتناء كلية أو جزئية فإن هذه العملية تطرح مشاكل منها أن السعر مقابل اقتناء تلك الأسهم يكون خاضع بالنسبة لأصول الشركة المقتناة للتقييم، فقيمة الأصول في الميزانية قبل عملية التنازل تختلف عن القيمة بعد عملية التنازل سواء بالزيادة أو النقصان، وهو ما يأدي إلى ظهور فارق التقييم وذلك بعد إعادة تقييم الأصول يبقى المشكل المطروح ما السعر الذي يتم به عملية البيع؟ وعليه إذا فاق السعر القيمة العادلة يسمى شهرة موجبة والعكس يسمى شهرة سالبة، وكل من الشهرة وفارق التقييم تمثل مكونات فارق الادماج الأول[3]، ويتم تحديد فارق الادماج الأول وفقا للمعادلة التالية:[4]

فارق الادماج الأول= تكلفة اقتناء السندات – (صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة المحاسبية × نسبة الاقتناء)

حيث تتمثل تكلفة الاقتناء في تكلفة الحيازة على جزء أو كل من أسهم الشركة التابعة، ويمكن أن تكون مقابل مالي أو نقدي أو عيني، أما صافي الأصول للشركة التابعة يتمثل في الفرق بين مجموع أصول التابعة بالقيمة المحاسبية والخصوم الجارية والغير جارية، وذلك حسب نسبة حيازة الشركة الام على أسهم الشركات التابعة.

ثالثا. مكونات فارق الادماج الأول

يتكون فارق الادماج الأول من عنصرين إثنين هما فارق التقييم والشهرة.

[1] جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق. ص. 345.

[2] محمد أبو نصار، حميدات جمعة. معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية. دار وائل للنشر. الأردن. 2018، ص. 661.

[3] رشيد عربوة، مرجع سابق، ص. 128.

[4] بدر الزمان خمقاني، محاسبة الشركات المعمقة دروس وتمارين محلولة، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021، ص. 15.

1. فارق التقييم: يحدد المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 03 على أنه يجب على المشتري قياس الأصول القابلة للتحديد المقتناة والالتزامات بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.[1]

- يعرف فارق التقييم على أنه حصة التي تعود للمجمع في الاحتياطات المتراكمة من قبل الشركة التابعة منذ دخولها في نطاق التجميع (عن طريق الاستحواذ أو الانشاء) ليتم الاعتراف بها في حساب فرعي.[2]

2. الشهرة: تنشأ مشكلة الشهرة عندما لا تكون تكلفة اقتناء السندات مساوية للحصة التي يمنحونها حقا في حقوق الملكية، حيث تمثل الشهرة الجزء الاستراتيجي أو الغير المرئي من المجموعة، أي إمكانية النمو المتوقعة ويترجم كل الأجزاء التي لم تحددها المحاسبة.[3]

- يعرف المعيار الدولي لإعداد التقرير المالية IFRS 03 الشهرة على أنها كأصل يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناتجة الأصول المقتناة في مجموعة الاعمال التي يمكن تحديدها بشكل فردي والاعتراف بها بشكل منفصل.[4]

رابعا: طرق تحديد فارق التقييم وفارق الإقتناء وفقا للمعيار IFRS 03

1. تحديد فارق التقييم: وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 03، يتم قياس السعر المدفوع أو مقابل التنازل بالقيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ والذي يتوافق مع مجموع القيم العادلة مما يلي:[5]

- من الأصول المنقولة؛
- الإلتزامات التي يتحملها المقتني تجاه المالكين السابقين للكيان المستحوذ عليه؛
- أسهم حقوق الملكية التي يصدرها المشتري.

وبالتالي وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 03 يتم الإعتراف بتكاليف الإندماج كمصروف وهي التكاليف التي يتحملها المشتري، تتمثل هذه التكاليف في العمولات، الاستشارة القانونية والمحاسبية، الرسوم الأخرى، والتكاليف الإدارية، حيث يتم الإعتراف بها كمصروفات في السنة المالية التي يتم تحملها خلالها، كما يتم الإعتراف بتكاليف إصدار السندات أو حقوق الملكية المتعلقة بالدمج وذلك وفقا للمعيار IFRS 03، IFRS 39 حيث تتم رسملة هذه التكاليف للأصول المالية وتخصم من الخصوم المالية[6]،كما يجب على المشتري الإعتراف بالأصول والخصوم القابلة للتحديد للأعمال المقتناة والتي تفي بمعايير الإعتراف بالقيم العادلة لكل منها في ذلك التاريخ، باستثناء الأصول الغير متداولة المصنفة كمحتفظ بها للبيع والتي يجب الإعتراف بها بالقيمة العادلة

[1] Robert Obert et Marie-Pierre Mairesse, Op, Cit., P. 275.
[2] Elisabeth Bertin, et autres, Op, Cit., P. 290.
[3] Ibid., P. 295.
[4] Ibid., P. 278.
[5] Ibid., P. 291.
[6] Boubir, Djelloul, Op. Cit, p. 47.

ناقص تكاليف البيع وذلك بموجب المعيار IFRS 05. أما بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي فيجب مراعاة تقييم الأصول والخصوم الناتجة عن الطبيعة الإيجابية أو الغير مواتية للعقد الذي أبرمته الشركة المستحوذ عليها[1].

من أجل تحديد القيمة العادلة للأصول والخصوم التي يمكن تحديدها، يجب على المشتري إستخدام الطرق التالية وبالترتيب وذلك كما يلي:[2]

- الإشارة إلى معاملة يمكن ملاحظتها في سوق نشط يمكن للمشتري الوصول إليها، فيما يخص أصل أو إلتزام مماثل لتلك التي تم تقييمها أو تنفيذها في تاريخ الإستحواذ؛
- الرجوع إلى سعر السوق في تاريخ الإستحواذ أو تاريخ الإغلاق لأصل أو إلتزام مشابه للأصل الذي تم تقييمه؛
- إستخدام طرق التقييم القابلة للتطبيق أو ذات الصلة في مثل هذه الظروف إذا كانت المعلومات الضرورية متاحة دون تكلفة أو جهد إضافي؛
- تطبيق تقنيات التقدير على أساس الإفتراضات التي تحددها الشركة نفسها.

2. تحديد الشهرة: وفقا للمعيار IFRS 03 فإنه يمكن للمشتري أن يختار معاملة تلو الأخرى لتسجيل الشهرة الجزئية أو كاملة، ومن أجل تحديد الشهرة الكاملة يجب على المشتري قياس الكيان المقتني في مجمله بالقيمة العادلة وذلك في تاريخ الإستحواذ، حيث تتمثل القيمة العادلة للكيان المقتني في قيمة الكيان الذي كان بمثابة أساس لتقييم الأوراق المالية المقتناة ويتم إجراء هذا التقييم من خلال إستقراء السعر المدفوع للنسبة المئوية المكتسبة، أو إذا كان هذا السعر لا يمثل القيمة العادلة للنسبة المئوية للفوائد المكتسبة فيتم بإستخدام طرق تقييم أخرى.[3]

خامسا: طرق تقييم الشهرة والإعتراف بها وفقا للمعيار الدولي IFRS 3 المعدل (حالة الشركة التابعة الموحدة بالكامل).

يشار لحقوق الأقلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع الإصدار الأخير على أنها "الحقوق الغير مسيطر عليها"، تترك المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الاختيار بين نهجين لهذه المصالح التي تنطوي على قياسيين محتملين للشهرة:

- طريقة الشهرة "الجزئية" أو "الشهرة المشتراة"؛
- طريقة الشهرة "الكلية" أو "الاجمالية".

[1] Elisabeth Bertin, et autres, Op, Cit., P. 292.
[2] Ibid., P. 292.
[3] Ibid., P. 296.

تنص الفقرة 19 من المعيار الدولي IFRS 03 أنه:" لكل عملية إندماج يجب على المقتني قياس أي حصة غير مسيطرة محتفظ بها في الشركة المقتناة إما بالقيمة العادلة أو بالحصة النسبية للحصة المسيطرة في صافي الأصول المحددة للشركة المقتناة".

من خلال نص الفقرة يمكن القول أن الشركة المندمجة إختيار الطريقتين لكل إستثمار.

- **طريقة الشهرة الجزئية:** تمثل الشهرة حصة المقتني فقط، يتم تقييم الحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) بالتناسب مع حصتها في صافي الأصول المحددة (حقوق الملكية المعاد تقديرها) للشركة التابعة.

- **طريقة الشهرة الكاملة:** في هذه الحالة يقوم المقتني بحساب القيمة العادلة للشركة التابعة المقتناة والتي تولد شهرة مساوية للفرق بين هذه القيمة العادلة والقيمة العادلة للأصول والخصوم القابلة للتحديد (بما في ذلك الإلتزامات الطارئة).

تتوافق القيمة العادلة للشركة المقتناة مع القيمة التي أستخدمت كأساس لتقييم حقوق الملكية المكتسبة، من الناحية العملية يمكن الحصول عليها عن طريق تقدير السعر المدفوع للحصة المكتسبة كما يتم إستبعاد تكاليف الإقتناء ذات الصلة (رسوم الوسطاء، ...الخ).[1]

الفرع الثاني: القوائم المالية المجمعة IFRS 10

تم إصدار هذا المعيار في شهر ماي 2011 ويبدأ سريانه اعتبارا من 2013/01/01 وقد حل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 السابق "القوائم المالية المجمعة والمنفصلة"، حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة ليتم إدراجها في هذا المعيار عندما تمتلك شركة أكثر من 50% من أسهم شركة أخرى وفي حالة كون الأسهم المملوكة من فئة الأسهم التي تتمتع بالتصويت وحق الإدارة أي خلاف الأسهم الممتازة فان الشركة المالكة للأسهم تصبح لها سيطرة على القرارات الإدارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها؛ أي أن القرارات الهامة والإستراتيجية للشركة المالكة للأسهم تصبح بيد الشركة المالكة[2].

أولا: هدف المعيار

[1] Patricia Gouttefarde, Fanny Ziegelmeyer, Emmanuelle Pèpe. Op, Cit., P. 100.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص. 757.

يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة عندما يسيطر الكيان على واحد أو أكثر من الكيانات الأخرى[1]، وبالتالي فإن القوائم المالية المجمعة تعتبر أن الشركة التابعة هي جزء من الشركة الأم وكأنها أحد فروعها، ومن أجل تحقيق هدف المعيار فإن المعيار يتطلب ما يلي:[2]

- الطلب من الشركة الأم وهي الشركة التي تملك السيطرة على قرارات شركة أخرى أو أكثر (الشركة التابعة) بإعداد وعرض القوائم المالية المجمعة؛

- وضع الأسس لتحديد السيطرة وإعتبار السيطرة أساس لإعداد القوائم المالية المجمعة؛

- تحديد كيفية إستخدام مبدأ السيطرة في عملية تحديد أن الشركة الأم تتحكم بالشركة التابعة وبذلك يتوجب عليها إعداد قوائم مالية مجمعة؛

- وضع الأسس المحاسبية اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة.

ثانيا: التعريفات الواردة فالمعيار[3]

- **القوائم المالية المجمعة:** هي القوائم المالية للشركة الأم والشركة التابعة والتي يتم فيها عرض الأصول، الخصوم، حقوق الملكية، الإيرادات، المصاريف، والتدفقات النقدية كوحدة إقتصادية واحدة.

- **السيطرة على الشركة المستثمر بها:** تعرف بأنها:" يسيطر المستثمر (الشركة الأم) على الشركة المستثمر بها عندما يتعرض المستثمر للتقلبات في العوائد أو يملك حق ذلك، والناتجة عن التدخل في الشركة المستثمر فيها وله القدرة على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الشركة المستثمر فيها".

- **الشركة الأم:** هي الشركة التي تسيطر على شركة أخرى أو أكثر.

- **السلطة:** الحقوق الحالية التي تمنح القدرة على توجيه الأنشطة الملائمة.

- **حقوق الحماية:** هي الحقوق المصممة لحماية مصالح الطرف الذي يقتني هذه الحقوق بدون منح الطرف السلطة على الكيان الذي يتعلق فيه هذه الحقوق.

- **الأنشطة الملائمة:** تتمثل في أنشطة الشركة المستثمر فيها التي لها تأثير هام على عوائد الشركة المستثمر فيها.

- **السيطرة:** تتحدد السيطرة من قبل الشركة المستثمرة (الشركة الأم) والتي يتوجب عليها إستخدام جميع الحقوق المتاحة والظروف المحيطة لتحديد مدى وجود سيطرة لها على الشركة المستثمر فيها (التابعة)، حيث تسيطر الشركة المستثمرة على شركة أخرى عندما تستطيع الشركة الأم من خلال تملكها لأسهم الشركة التابعة

[1] International Financial Reporting Standard, IFRS 10 Consolidated Financial Statements, IFRS Foundation, United Kingdom, 2011, P. 08.

[2] جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص. 373.

[3] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. 644-645.

أو عندما يعطيها القانون الحق في التدخل في القرارات الإدارية للشركة التابعة مما يؤثر هذا التدخل على إيرادات وعوائد الشركة التابعة[1].

ثالثا: المتطلبات المحاسبية

تتمثل المتطلبات المحاسبية في النقاط التالية:

1. إعداد القوائم المالية المجمعة: يجب على الشركة الأم أن تعد قوائم مالية مجمعة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المماثلة والاحداث الأخرى في ظروف مماثلة؛

2. إجراءات التجميع المحاسبي: تتمثل الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الشركة الأم فيما يلي:

- دمج بنود الأصول، الخصوم، حقوق الملكية، الدخل، المصروفات، التدفقات النقدية العائدة للشركات التابعة في البنود المماثلة العائدة للشركة الام؛

- إلغاء (إجراء المقاصة) القيمة المرحلة لاستثمارات الشركة الام في الشركة التابعة مقابل حصة الشركة الام في حقوق ملكية الشركة التابعة؛[2]

- إلغاء كافة بنود الأصول، الخصوم، حقوق الملكية، المصروفات، والتدفقات النقدية الناتجة عن العمليات المتبادلة بين شركات المجمع، وكذلك يجب إلغاء الربح أو الخسارة الناتجة عن العمليات المتبادلة التي تم الإعتراف بها في الأصول[3]؛

- يتوجب أن يتم تضمين الإيرادات ومصاريف وأرباح الشركة التابعة في القوائم المالية المجمعة من تاريخ نفاذ السيطرة وحتى تفقد الشركة الام سيطرتها على الشركة التابعة؛

- عند القيام بإعداد جدول النتائج الموحد يتم تعديل مصاريف وإيرادات الشركة التابعة في ضوء القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة بتاريخ تملكها من قبل الشركة الأم؛

- يجب على الشركة الأم وشركاتها التابعة إعداد قوائم مالية مجمعة بنفس التاريخ وفي حالة ما إذا كان تاريخ إعداد القوائم المالية مختلف بين الشركة الأم وشركاتها التابعة يجب على الشركة التابعة تقديم قوائم مالية إضافية بتاريخ القوائم المالية للشركة وذلك لأغراض التجميع.[4]

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص. 760.

[2] جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص. 380.

[3] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص. 647-648.

[4] جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص. 381.

3. التغيرات في حقوق الملكية: يتم معالجة أي تغير على حصة ملكية الشركة الأم في شركة تابعة التي لا تؤدي لفقدان السيطرة عليها على أنها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، حيث لا يتم الاعتراف بأرباح وخسائر هذه المعاملات.[1]

4. حالة فقدان السيطرة: عندما تفقد الشركة الأم السيطرة على الشركة التابعة فإنه يتوجب على الشركة الأم القيام بما يلي:[2]

- إلغاء الاعتراف بموجودات ومطلوبات الشركة التابعة السابقة في جدول النتائج الموحد؛

- الاعتراف بأي إستثمار محتفظ به في الشركة التابعة السابقة بقيمته العادلة عند فقدان السيطرة ثم المحاسبة عنه لاحقا وعن أي مبالغ مستحقة على الشركة التابعة السابقة أو لصالحها وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية ويجب إعتبار تلك القيمة العادلة على أنها، القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي بأصل مالي وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 09 أو عند الإقتضاء التكلفة عند الاعتراف الأولي بإستثمار في شركة زميلة أو مشروع مشترك.

الفرع الثالث: الترتيبات المشتركة IFRS 11

في ماي 2011 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر المعيار الجديد بشأن الشراكات IFRS 11 والذي حل محل المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 "الحصص في المشاريع المشتركة" وأصبح ساري المفعول إعتبارا من 01 جانفي 2013، حيث يطبق هذا المعيار على كافة الكيانات التي تعتبر طرفا في ترتيب مشترك مع الغير.[3]

أولا: التعريفات الواردة في المعيار

هناك مجموعة من التعريفات التي تضمنها المعيار وهي كما يلي:[4]

- **الترتيبات المشتركة:** هي عبارة عن ترتيبات مشتركة يتم من خلالها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة.

- **السيطرة المشتركة:** هي عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة الملائمة (التشغيلية والمالية والاستراتيجية) المرتبطة بالنشاط وذلك بموافقة الاجماع للأطراف المشاركة في المشروع المشترك.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص. 763.

[2] International Financial Reporting Standard, IFRS 10 Consolidated Financial Statements, IFRS Foundation, United Kingdom, 2011, P. 12.

[3] Deloitte, Guide Pratique de Mise en Ouvre IFRS 11 – Partenariats, Canada, 2012, P. 02.

[4] جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص ص. 876-877.

- **العمليات التشغيلية المشتركة:** هو عبارة عن إتفاق تعاقدي بين طرفين أو أكثر يقوم بموجبه أطراف العقد والذين لهم سيطرة مشتركة للحصول على الحقوق المتعلقة بالأصول والالتزامات الخاصة بالخصوم المستحقة على المشروع المشترك.

- **المشروع المشترك:** هو عبارة عن إتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة ويكون للأطراف المشاركة في المشروع الحق في صافي أصول الترتيب التعاقدي.

- **الطرف المشارك في المشروع المشترك:** وهو الذي يشارك الأطراف الأخرى في المشروع المشترك وفي عملية السيطرة المشتركة.

- **الطرف في الترتيب المشترك:** هو عبارة عن كيان يشارك في ترتيبات مشتركة وبغض النظر إذا ما كانت هذه المنشأة لها سيطرة مشتركة في هذه الترتيبات.

ثانيا: خصائص الترتيبات المشتركة

تتمتع الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية:[1]

- يكون أطراف الترتيب المشترك ملزمين بالترتيب التعاقدي الموقع بينهما؛
- الترتيبات التعاقدية تعطي اثنان أو أكثر من أطراف العقد السيطرة على الترتيب المشترك؛
- تصنف الترتيبات التعاقدية أما ترتيبات تعاقدية تشغيلية أو مشاريع مشتركة.

ثالثا: تصنيف الترتيبات المشتركة

يتم وضع الترتيبات المشتركة لتحقيق أهداف متعددة مثل (تقاسم التكاليف، المخاطر، الوصول لأسواق جديدة) ويمكن إنشاؤها باستخدام هياكل مختلفة، حيث قد يستلزم بعضها إنشائها من خلال كيانات منفصلة والبعض الاخر لا يمكن[2]. على عكس المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 الذي يعتبر وجود وسيلة منفصلة إلى تصنيف الترتيبات المشتركة (الأصول الخاضعة لسيطرة مشتركة، أو العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة، أو الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة) أما بموجب المعيار IFRS 11 يعتمد تصنيف الترتيب المشترك على الحقوق والالتزامات الأطراف المشاركة في الترتيب. وبناء عليه، يمكن تصنيف الترتيبات المشتركة إما أنه عملية مشتركة أو مشروع مشترك ومن خلال تصنيف الترتيبات فهو بذلك يعتبر نقطة حاسمة في تحديد كيفية المحاسبة عن هذا الترتيب[3].

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص. 802.

[2] IFRS Foundation. IFRS Standard 11 – Joint Arrangements. 2011.

[3] PwC. Practical guide to IFRS. Joint Arrangements: a new approach to an age-old business issue. 2011.

رابعا: المحاسبة في القوائم المالية للأطراف ذات العلاقة بالترتيبات المشتركة

1. العمليات المشتركة: يتم المحاسبة في القوائم المالية للعملية ما يلي:

أ. يجب على المشارك في العملية المشتركة الإعتراف بما يلي:[1]

- أصوله بما في ذلك حصته من الأصول التي تم إقتناءها بشكل مشترك؛
- الخصوم بما في ذلك حصته من الخصوم التي تم تحملها بشكل مشترك؛
- إيراداته من مبيعات حصته في ناتج العملية المشتركة؛
- حصته في الإيرادات المتحققة من مبيعات ناتج العملية المشتركة؛
- مصروفاته بما في ذلك حصته من المصروفات التي تم تحملها بشكل مشترك.

ب. يتم المحاسبة من قبل المشغل المشترك عن الأصول، المطلوبات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات المتعلقة بإشتراكه في العملية المشتركة بالاستناد إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات العلاقة.

ج. يتم المحاسبة من قبل الطرف الذي يشترك في عملية مشتركة دون أن يكون له سيطرة مشتركة عليها من حقوقه في الترتيب بالاستناد إلى ما ورد أعلاه إذا كان لديه حقوق في الأصول أو عليه التزامات متعلقة بالمطلوبات ذات العلاقة بالعملية المشتركة.

2. المشروع المشترك: يتم الإعتراف من قبل الطرف المشارك في المشروع المشترك بحقوقه في المشروع كاستثمارات، ويجب المحاسبة عن هذه الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية الواردة في المعيار المحاسبي IAS 28 المتعلق بالاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة إلا إذا كانت الشركة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية بموجب نفس المعيار[2]. أما بالنسبة للأطراف التي تشارك في المشروع المشترك إلا أنها لا تملك سيطرة مشتركة فإنه يجب عليها المحاسبة عن مصالحها حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 09 "الأدوات المالية" إلا إن كان لها تأثير هام على المشروع المشترك ففي هذه الحالة يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS 28.[3]

خامسا: المعالجة المحاسبية عن الترتيبات المشتركة في القوائم المالية المنفصلة

عند المحاسبة عن الترتيبات المشتركة في القوائم المالية المنفصلة يجب أخذ في عين الاعتبار ما يلي:[4]

1. تعتمد المحاسبة عن الترتيبات المشتركة في القوائم المالية على مدى تدخل الكيان في الترتيب المشترك ونوعه؛

[1] جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص. 879.

[2] محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص. 607.

[3] نفس المرجع أعلاه، ص. 807.

[4] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص. 608.

2. إذا كان الكيان مشغل مشترك أو متعاقد مشترك فيقوم بالمحاسبة عن حقوقه على النحو التالي:

- كعملية مشتركة وفق لما ورد أعلاه؛

- كعقد مشترك وفق لما ورود في المعيار المحاسبي IAS 27 المتعلق بالقوائم المالية المنفصلة؛

3. إذا كان الكيان طرف مشارك في ترتيب مشترك ولكن ليس له سيطرة مشتركة، فيقوم بالمحاسبة عن حقوقه على النحو التالي:

- كعملية مشتركة كما ورود أعلاه؛

- كعقد مشترك وفق لما ورود في المعيار IFRS 09 إلا إذا كان لديه تأثير هام على المشروع المشترك، فتتم المحاسبة من طرفه عند ذلك استنادا إلى المعيار المحاسبي IAS 27 المتعلق بالقوائم المالية المنفصلة.

الفرع الرابع: الإفصاح عن المصالح في الكيانات الاخرى IFRS 12

صدر هذا المعيار في ماي 2011 ليحل محل الإفصاحات التي كانت واردة في كل من المعيار المحاسبي IAS 27، IAS 28، و IAS 31 الملغى[1]. يتطلب المعيار الجديد عددا من الإفصاحات الجديدة وأبرزها الأحكام التي يتخذها الكيان لتحديد ما إذا كان الكيان يسيطر على كيان أخر، تم إدخال هذه التغيرات من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية جزئيا إستجابة للأزمة المالية لسنة 2008 وتهدف هذه التغيرات إلى تحسين الشفافية فيما يتعلق بالأحكام الصادرة في تقرير ما إذا كان سيتم الدمج أو لا والأثر المالي إذا توصلت الإدارة إلى نتيجة مختلفة.[2]

أولا: هدف المعيار

يهدف المعيار IFRS 12 للإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم ما يلي:[3]

1. طبيعة مصالح الكيان في الكيانات الأخرى والمخاطر المرتبطة به؛

2. تأثير مصالح الكيان في مصالح الكيانات الأخرى على المركز المالي للكيان وأدائه المالي والتدفقات النقدية.

ولتحقيق هذا الهدف يجب على الكيان الإفصاح عن:

- الأحكام والإفتراضات الهامة التي بها في تحديد:

1. طبيعة حصته في كيان أو في ترتيب أخر؛

2. نوع الترتيب المشترك الذي له مصلحة فيه؛

3. أنه يفي بتعريف الكيان الاستثماري إن أمكن؛

---

[1] محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص. 814.

[2] PKR, IFRS 12 Disclosure of Interest in Other Entities, (17/11/2022), Available at: https://www.pkf.com/media/8d891e82169d193/ifrs-12-disclosure-of-interests-in-other-entities-summary.pdf.

[3] PKR, IFRS 12 Disclosure of Interest in Other Entities, (17/11/2022), Available at: https://www.pkf.com/media/8d891e82169d193/ifrs-12-disclosure-of-interests-in-other-entities-summary.pdf.

بالإضافة إلى ذلك معلومات عن الشركات التابعة، الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، الكيانات المهيكلة التي لا تخضع لسيطرة الكيان.

ثانيا: نطاق المعيار

الكيانات التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات المعيار هي التي لها مصالح في أي من الكيانات التالية:[1]

1. الشركات التابعة، الترتيبات المشتركة، الشركات الزميلة؛

2. بعض أنواع الشركات المسيطر عليها ولا يتم إدراجها في القوائم المالية المجمعة.

يستثنى من تطبيق هذا المعيار على البنود التالي:

1. بعض خطط منافع الموظفين؛

2. القوائم المالية المنفصلة وينطبق عليها متطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS 27 باستثناء بعض أنواع الشركات المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم المالية المجمعة؛

3. بعض العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة المملوكة من قبل شركات لا تشارك في عملية السيطرة واتخاذ القرارات للعمليات التشغيلية أو المشاريع المشتركة؛

4. معظم الاستثمارات التي لا يمتلكها الكيان ويتم المحاسبة عنها حسب متطلبات المعيار IFRS 09.

ثالثا: التعريفات الواردة في المعيار

- **الكيان المنظم:** هو عبارة عن كيان تم تصميمه بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة هي العامل المهيمن في تحديد من يتحكم في الكيان، مثل عندما تتعلق أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية فقط ويتم توجيه الأنشطة ذات الصلة عن طريق الترتيبات التعاقدية.

- **الدخل في الكيان المهيكل:** يشمل مصالح في الكيان المهيكل على سبيل المثال لا الحصر الرسوم المتكررة والغير متكررة، الفوائد، توزيعات الأرباح، المكاسب أو الخسائر على إعادة قياس أو إلغاء الاعتراف بالحصص في الكيانات المهيكلة والمكاسب أو الخسائر من تحويل الأصول والخصوم للكيان المنظم.[2]

- **المصالح في الكيان الأخر:** تشير المصلحة في كيان آخر إلى المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التي تعرض الكيان لتغير العوائد من أداء الكيان الآخر. يمكن إثبات المصلحة في كيان آخر من خلال، حيازة الأسهم أو أدوات الدين بالإضافة إلى أشكال أخرى من المشاركة مثل توفير التمويل ودعم السيولة وتعزيز الائتمان

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص. 814-815.

[2] PKR, IFRS 12 Disclosure of Interest in Other Entities, (18/11/2022), Available at: https://www.pkf.com/media/8d891e82169d193/ifrs-12-disclosure-of-interests-in-other-entities-summary.pdf.

والضمانات. وهي تشمل الوسائل التي بواسطتها يكون للكيان سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير كبير على كيان آخر. ليس من الضروري أن يكون للكيان مصلحة في كيان آخر فقط بسبب علاقة نموذجية مع مورد عميل.[1]

رابعا: متطلبات الإفصاح

1. الاحكام المهمة والافتراضات: على الكيان الإفصاح عن الاحكام المهمة والافتراضات التي تم الاعتماد عليها (بما في ذلك التغيرات في تلك الاحكام والافتراضات) وذلك فيما يتعلق بالأمور التالية:[2]

- أنه يتحكم في كيان أخر؛

- أن له سيطرة مشتركة على ترتيب أو نفوذ مهم على كيان أخر ونوع الترتيب المشترك (عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عندما يتم تنظيمه من خلال مركب أو أدوات منفصلة؛

2. المصالح في الشركات التابعة

يجب على الكيان الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية الموحدة من:[3]

- فهم تركيبة المجمع (الشركة الام والشركات التابعة)؛

- فهم المصالح التي تخص الحقوق الغير مسيطرة عليها فيما يخص الأنشطة والتدفقات النقدية؛

- تقييم طبيعة ومدى القيود الهامة المفروضة على قدرته على الوصول للأصول أو استخدامها وتسوية الالتزامات الخاصة بالمجمع؛

- تقييم طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالح في الكيانات التي تغطيها القوائم المجمعة؛

- عواقب فقدان السيطرة على شركة تابعة خلال فترة التقرير.

3. الإفصاحات المطلوبة عن الحقوق الغير مسيطرة في أنشطة المجمع والتدفقات النقدية

لكل شركة من الشركات التابعة التي لديها حصة غير مسيطرة جوهرية وتظهر اهتماما لأنشطة المجمع والتدفقات النقدية، يجب على الكيان التقرير والافصاح عما يلي:[4]

- أسم الشركة التابعة؛

- بلد الشركة الأصلي ومكان تأسيسه؛

- نسبة حصص الملكية التي تملكها المصالح الغير مسيطرة من الشركة التابعة؛

---

[1] Grant Thornton, IFRS 12 Disclosure OF Interests in Other Entities, CPA Australia, 2015, P. 04.

[2] جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص. 890.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص. 816-817.

[4] PKR, IFRS 12 Disclosure of Interest in Other Entities, (18/11/2022), Available at: https://www.pkf.com/media/8d891e82169d193/ifrs-12-disclosure-of-interests-in-other-entities-summary.pdf.

- نسبة حقوق التصويت التي يمتلكها الغير مسيطرين في الشركة التابعة إذا كانت مختلفة عن نسبة التملك الفعلية بالشركة؛

- الربح أو الخسارة المخصصة للحقوق الغير مسيطرة في الشركة التابعة خلال فترة التقرير؛

- الحصص الغير مسيطرة المتراكمة للشركة التابعة في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير؛

- معلومات مالية ملخصة عن الشركة التابعة مثل (التوزيعات المدفوعة للأقلية، الأصول، الخصوم، ...الخ.).

4. الحصص في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة

يجب على الكيان الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من:[1]

- طبيعة ومدى تأثير المالي للكيان على المصالح والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة بما في ذلك طبيعة وتأثير الكيان على العلاقة التعاقدية مع المستثمرين الاخرين في مجموعة المصالح المشتركة والشركات الزميلة؛

- طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة.

5. المخاطر المرتبطة بحصص الكيان في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة

يجب على الكيان الإفصاح عما يلي:[2]

- الالتزامات والتعهدات المتعلقة بالمشاريع المشتركة بشكل منفصل عن تعهدات الكيان الأخر؛

- الإلتزامات الطارئة الناشئة عن المشروع المشترك أو الشركات الزميلة بموجب المعيار المحاسبي IAS 37.

6. المصالح في الكيانات المنظمة غير المدرجة في القوائم المالية المجمعة

يجب على الكيان الإفصاح عن المعلومات حتى تمكن مستخدمي القوائم المالية مما يلي:[3]

- فهم لطبيعة ومدى مصالحها في المشاريع المشتركة لكيانات المنظمة الغير مدرجة في القوائم المالية الموحدة؛

- طبيعة المخاطر والتغير في هذه المخاطر التي ترتبط بمصالحها في الكيانات المنظمة الغير مدرجة في القوائم المالية المجمعة.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص. 818.

[2] جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص. 892.

[3] نفس المرجع أعلاه، ص. 893.

المطلب الثالث: أهم المستجدات الخاصة بمعايير التجميع المحاسبي

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق لأبرز المستجدات التي جاءت بها المعايير IFRS 10، IFRS 11.

الفرع الأول: التعديلات التي جاء بها المعيار الدولي IFRS 10 القوائم المالية المجمعة

لاحظ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في أعقاب الأزمة المالية العالمة لسنة 2008 أن هناك نقص في الشفافية فيما يتعلق بتعرض المستثمرين للمخاطر لاسيما عندما يكون لدى الشركة أدوات خارج الميزانية وهو ما أدى للحاجة إلى معيار أكثر شمولا يحدد متى يجب إدراج الكيان في القوائم المالية المجمعة، وهو المشروع الذي أضافه المجلس في جدول أعماله للتعامل مع الإختلاف في الممارسة المحاسبية في تطبيق المعيار IAS 27 "القوائم المالية المجمعة والمنفصلة" ومتطلبات التفسير SIC 12 تجميع الكيانات ذات الأغراض الخاصة، كما سعى المشروع أيضا لحل التضارب بين المعيار IAS 27 والذي يتطلب تجميع الكيانات التي يسيطر عليها كيان معرّف وتحديد السيطرة على أنها القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكيان ما من أجل الحصول على منافع اقتصادية والتفسير SIC 12 الذي فسر متطلبات المعيار IAS 27 في سياق الكيانات ذات الأغراض الخاصة حيث ركز بشكل كبير على المخاطر والمكافآت.[1]

كان مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يعتمد في قواعد الممارسة المحاسبية بشأن القوائم المالية المجمعة على المعيار IAS 27 القوائم المالية المجمعة والمنفصلة والذي يحدد مجمع الشركات على أنه يتكون من الشركة الأم وجميع الشركات التابعة لها، بالإضافة لمحيط التجميع المحاسبي الذي يتحدد على أساس "السيطرة"[2]، حيث تم إثبات السيطرة من خلال حقيقة أن الشركة الأم تمتلك أكثر من 50% من حقوق التصويت في الشركة التابعة وبالتالي كانت في وضع يمكنها من توجيه سياساتها المالية التشغيلية[3]، كما توجد السيطرة أيضا من خلال تملك الشركة الأم بشكل غير مباشر أقل من 50% من حقوق التصويت لأي كيان أخر عن طريق العقود الإدارية أو الإتفاقيات بين المساهمين والتي تمنح في جوهرها سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكيان أخر.

[1] European Commission, Endorsement of IFRS 10 Consolidated Financial Statements (IFRS 10), IFRS 11 Joint Arrangements (IFRS 11), IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities (IFRS 12), IAS 27 Separate Financial Statements (IAS 27 (2011)) and IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures (IAS 28(2011)), Brussels, May 2012, P. 02.

[2] Russo Antonella, The consolidated financial statement: an ongoing problem. Int. J. of Economics and Accounting. 4. 2013, P. 400.

[3] IASB, International Accounting Standard 27: Consolidate and Separate Financial Statements, 2008, (22/11/2022) Available at: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/238/bv2012_ias27_part%20a_154.pdf.

من الواضح أن المعيار IAS 27 يحدد محيط التجميع المحاسبي على أساس نموذج السيطرة المشترك، والكيانات ذات الأغراض الخاصة يحدد SIC 12 طريقة تجميعها من حيث الجوهر عندما يكون للشركة الأم حقوق تسمح لها بالحصول على غالبية مزايا هذه الكيانات، وبالتالي قد تتعرض لمخاطر تعتمد على أنشطة هذه الكيانات.

لا يرتبط نموذج التجميع الذي تم إنشاؤه في SIC 12 إمكانية دمج الكيانات ذات الأغراض الخاصة بمفهوم السيطرة ولكنه يحددها على أساس نموذج المخاطر والمكافأة.[1]

في ظل المخاوف المتعلقة بالمعيار IAS 27 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في ماي 2011 بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 10 ليحل محل المعيار IAS 27 كما تم دمج الإرشادات الواردة في التفسير SIC 12 في هذا المعيار والذي يحدد تعريف جديد للسيطرة ويحدده كأساس ما إذا كان يمكن أو لا يمكن تجميع شركة تابعة محتملة[2]، وعلى هذا النحو فإن تعريف السيطرة يحد من قدرة الشركات على حذف الخسارة (أي عدم وجود "مزايا") والغير مملوكة للأغلبية (أي عدم القدرة على "إدارة") الكيانات الخاضعة للسيطرة من التقارير المالية المجمعة.[3]

وفقا لشركة التدقيق والخدمات المالية Ernst and Young ترى أن المعيار الجديد يستخدم مصطلحات مختلفة عن المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 في وصف نموذج السيطرة الخاص به، على سبيل المثال يستخدم المعيار الجديد مصطلح "المستثمر" للإشارة إلى الكيان المسؤول عن إعداد التقارير الذي من المحتمل أن يسيطر على كيان أخر أو أكثر و"المستثمر فيه" للإشارة إلى الكيان الذي هو/أو من المحتمل أن يكون الشركة التابعة؛ أي أن المعيار الجديد لا يغير في إجراءات التجميع أو كيفية توحيد الكيان، بدلا من ذلك يغير المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 10 ما إذا كان تجميع الكيان عن طريق مراجعة مفهوم السيطرة.[4]

يمكن توضيح أبرز التعديلات التي جاء بها معيار التقرير المالي الدولي IFRS 10 مقارنة بما كان في موجود في المعيار المحاسبي IAS 27 والتفسير SIC 12 وهي ملخصة في الجدول التالي:

[1] Russo Antonella. The consolidated financial statement: an ongoing problem. Int. J. of Economics and Accounting. 2013. 4.P. 394.

[2] IASB. International Financial Reporting Standard 10: Consolidated Financial Statements. 2011, (28/11/2022), Available at: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-10-consolidated-financial-statements.pdf. [Accessed 16 November 2021].

[3] Martin Bugeja, Anna Loyeung, The Impact of IFRS 10 On Consolidated Financial Reporting, UTS Business School, P. 03.

[4] Ernst and Young, IFRS Developments: IASB Issues Three New Standards: Consolidated Financial Statements, Joint Arrangements, and Disclosure of Interests in Other Entities. May 2011. P. 02.

الجدول رقم (02-09): التغيرات بين المعيار IAS 27 وتفسير اللجنة الدائمة SIC 12 والمعيار IFRS 10

نقاط المقارنة	IAS 27 وSIC 12	IFRS 10
نطاق المعيار	- يطبق المعيار المحاسبي IAS 27 على جميع تقييمات السيطرة ولكن يتم تفسيره بواسطة SIC-12 الكيانات ذات الأغراض الخاصة؛ - يطبق المعيار IAS 27 على كل من البيانات المالية الموحدة والمنفصلة.	- المعيار IFRS 10 هو المصدر الوحيد لتوجيهات التجميع لجميع أنواع الشركات المستثمر فيها، بما في ذلك التي ينطبق عليها SIC-12؛ - يطبق المعيار IFRS 10 على القوائم المالية المجمعة فقط، متطلبات القوائم المالية تم الاحتفاظ بها في المعيار IAS 27.
مفهوم السيطرة	- القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لكيان أخر من أجل الحصول على منافع من أنشطته.	- يحتفظ المعيار الجديد بمفهوم "القوة + العوائد" لكنه يركز على القدرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل أكبر على العوائد.
إجراءات التجميع	- يحدد المعيار إجراءات مثل التخلص من الأرصدة داخل المجموعة باعتبارها معاملات من أجل تحقيق غرض "وحدة الكيان الاقتصادي"؛ - يشتمل المعيار على متطلبات تغييرات الملكية دون فقدان السيطرة، وفقدان السيطرة.	- لا يوجد تغيير في المعيار.
السيطرة مع حقوق التصويت	- يشمل المعيار على افتراض أن ملكية أكثر من 50% من القوة التصويتية للشركة المستثمر فيها تمنح السيطرة؛ - لا يحتوي المعيار على إرشادات صريحة بشأن السيطرة من خلال حيازة أقلية كبيرة "السيطرة الفعلية".	- بموجب هذا المعيار تمنح السيطرة بأكثر من 50% من حقوق التصويت إذا كانت الأنشطة الموضوعية والمستثمر فيها موجهة من خلال حقوق التصويت؛ - يتضمن المعيار إرشادات واضحة مفادها ان حيازة أقلية كبيرة قد تمنح السيطرة عندما تكون المساهمات الأخرى موزعة على نطاق واسع.
الكيانات ذات الأغراض الخاصة	- SIC 12 يعرف SPE ويقدم إرشادات تفسيرية محددة؛ - تتضمن مؤشرات السيطرة في SIC 12 "المخاطر والمكافأة" و "autopilot "	- لم يتم تعريف SPE في هذا المعيار؛ - تنطبق المبادئ العامة للمعيار IFRS 10 على الكيانات التي كان يغطيها SIC 12؛ - يتضمن هذا المعيار إرشادات حول المواقف التي لا يكون فيها التصويت أو الحقوق المماثلة هي العامل المهيمن في تحديد من يتحكم في الشركة المستثمر فيها.

حقوق التصويت المحتملة	- بموجب المعيار IAS 27 قد تساهم حقوق التصويت المحتملة في السيطرة إذا كان من الممكن ممارستها حاليا؛ - إرشادات المعيار IAS 27 مقيدة للغاية في حالة افتقار حقوق التصويت المحتملة إلى المضمون	- بموجب المعيار IFRS 10 قد تساهم حقوق التصويت المحتملة في السيطرة إذا كانت "موضوعية"؛ - يتضمن المعيار على نطاق واسع من المؤشرات لتقيمها ما إذا كانت حقوق التصويت المحتملة موضوعية.
تفويض السلطة حالة الموكل والوكيل	- لا يحتوي المعيار على إرشادات.	- يتضمن المعيار إرشادات حول ما إذا كان المستثمر مالك أو وكيل. المستثمر الذي يتم تعيينه بشكل أساسي للعمل نيابة عن أطراف أخرى (أي الوكيل) لا يتحكم في الشركة المستثمر فيها.

SOURCE: Grant Thornton, 2012, a practice guide to IFRS10. P.03.

من بين الأمور التي أدخلها المعيار الجديد والتي لم تكن متواجدة في المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 إرشادات فيما يتعلق بالحالات التي يتم فيها تفويض السلطة للوكيل ولم يكن واضحا في تحديد تقييم علاقة الوكالة ضمن السياق عند تحديد السيطرة، وعليه فإن هدف المعيار الجديد IFRS 10 هو تقليل التنويع في الممارسة من خلال توفير مبدأ يتعلق بعلاقات الوكالة وإرشادات التطبيق. وعليه، عند تحديد ما إذا كان صانع القرار وكيلا فإن المعيار IFRS 10 يقدم عددا من العوامل والتي تأخذ في الاعتبار وهي نطاق سلطة اتخاذ القرار والحقوق التي يحتفظ بها الأطراف الأخرى، ومكافأة صانع القرار وتعرضه للعوائد المتغيرة من المصالح الأخرى التي يحتفظ بها في الشركة المستثمر بها.[1]

[1] Hugo Lilja and other, Consolidation of Financial Statements, IFRS Accounting in Progress from a Student Perspective, Linköping University, Sweden, 2013, P. 105.

الفرع الثاني: التعديلات التي جاء بها المعيار الدولي IFRS 11 الترتيبات المشتركة

يمكن توضيح أبرز التعديلات التي جاء بها معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 مقارنة بما كان في موجود في المعيار المحاسبي IAS 31 في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-10): مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 ومعيار التقرير المالي الدولي IFRS 11

نقاط المقارنة	IAS 31	IFRS 11
نطاق المعيار	- يطبق المعيار IAS 31 على الحصص في المشاريع المشتركة	- يطبق المعيار IFRS 11 على الشركات التي تكون طرف في الترتيب المشترك
أنواع المشاريع المشتركة	- يقسم المشروع المشترك إلى: - عمليات خاضعة لسيطرة مشتركة؛ - أصول خاضعة لسيطرة مشتركة؛ - شركات خاضعة لسيطرة مشتركة.	- وفقا للمعيار IFRS 11 يعتبر المشروع المشترك أحد أنواع الترتيبات المشتركة والتي تصنفها إلى: - مشروع مشترك؛ - عملية مشتركة.
طرق المحاسبة المتبعة	- المعيار المحاسبي IAS 31 يسمح بإستخدام طريقة الدمج النسبي وطريقة حقوق الملكية مع تفضيل طريقة الدمج النسبي على طريقة حقوق الملكية.	- المعيار IFRS 11 قام بإلغاء طريقة الدمج النسبي وأصبحت طريقة حقوق الملكية هي الطريقة الوحيدة للمحاسبة.
متطلبات الإفصاح	تختلف متطلبات الإفصاح حسب الأنواع الثلاثة للمشاريع المشتركة وحسب الطريقة المحاسبية التي يتم تطبيقها (طريقة المعادلة أو حقوق الملكية)	- تم نقلها للمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 12 الإفصاح عن المصالح في الكيانات الأخرى، وتتمثل فيما يلي: - الإفصاح عن المعلومات والبينات حسب ما تقتضيه طريقة حقوق الأقلية؛ - الإفصاح على طبيعة المخاطر المرتبطة بالمصالح الخاصة بالترتيب المشترك.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نصوص المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 والمعيار الدولي IFRS 11

خلاصة الفصل:

أثناء دراستنا لهذا الفصل والذي تناول الإطار النظري لتجميع الحسابات تم التوصل إلى أن تقنية التجميع المحاسبي تعتبر أحد أبرز الإبتكارات التي تم التوصل إليها في مجال المحاسبة، حيث ساهمت بشكل كبير في حل إشكالية إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمعات الشركات وعرضها بطريقة منهجية من خلال طرق تجميع مختلفة تحددها نسبة سيطرة الشركة الأم على الشركات الداخلة في محيط التجميع المحاسبي.

من خلال عرض النظريات الخاصة بتجميع الحسابات نستنتج أن عملية التجميع المحاسبي طرأت عليها العديد من التغيرات والتعديلات تماشيا مع الظروف والأحداث التي أثرت على تطور الممارسة المحاسبية لعملية التجميع المحاسبي من نظرية الملكية التي كان يتم إعداد القوائم المالية المجمعة للمالك فقط إلى نظرية الكيان التي تأخذ في الإعتبار جميع الملاك سواء المسيطرين (الأغلبية) أو الحقوق الغير المسيطر عليها (الأقلية).

شهدت معايير التجميع المحاسبي العديد من التعديلات وأبرزها التعديل الأخير في سنة 2011 نتيجة للأزمة المالية العالمية لسنة 2008 وهو ما أدى لإجراء بعض التعديلات الجوهرية على المعايير وإستحداث معايير جديدة من أجل زيادة الشفافية في الإفصاح عن البيانات المالية مقارنة بالغموض الذي كان يسودها نتيجة للتداخل في التفسير لمفهوم السيطرة وفقا للمعيار الدولي IAS 27 والتفسير SIC-12 الخاص بالكيانات ذات الأغراض الخاصة.

تعتبر نظريات التجميع المحاسبي أصل المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بتجميع الحسابات فقد تم إعداد الإطار المفاهيمي للتجميع المحاسبي وفقا لنظرية الكيان وهي بذلك إستطاعت تفسير تكوين مجمع الشركات من الناحية الإقتصادية وتفسير كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة بشكل يضمن التوازن بين الأطراف التي لها سيطرة كاملة والأطراف الغير مسيطرة أي حقوق الأقلية ومستخدمي القوائم المالية بصفة عامة.

الفصل الثالث

الإطار الهيكلي والقانوني لمجمع الشركات والحسابات المجمعة في الجزائر

تمهيد:

ظهر مجمع الشركات في الجزائر عقب الإصلاحات التي مست القطاع العام الاقتصادي في منتص التسعينيات من القرن الماضي وعرفت مراجعات هيكلية خلال مرحلة التحول نحو إقتصاد السوق، كان الهدف من إنشائها هو تسيير مساهمات الدولة، وقد إتخذت عدة أشكال تنظيمية كصناديق المساهمة، الشركات القابضة، شركات تسيير مساهمات الدولة (SGP)، وأخيرا المجمعات الصناعية، تم تأطيرها بمجموعة نصوص قانونية وتنظيمية ومحاسبية خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي SCF في سنة 2007 الذي أعطى أهمية كبرى للحسابات المجمعة، حيث تضمن كل من القانون 07/11 والمرسوم 08/156 أهم جوانب التجميع المحاسبي من مدونة حسابات إلى طرق التجميع ومراحله وتقنياته، كما تضمن

يخضع إعداد الحسابات المجمعة لأربع مراحل إنطلاقا من العمليات التحضرية، معالجة فارق الإدماج الأول، التسويات، ومرحلة العرض والإفصاح في الكشوف المالية المدمجة. في كل مرحلة من هذه المراحل هناك العديد من الإجراءات يجب أخذها بعين الإعتبار حتى يتم الإفصاح عن المعلومة المالية بالطريقة الصحيحة في الكشوف المالية المدمجة.

نتناول في هذا الفصل بالعرض والتحليل للتطور الهيكلي لمجمع الشركات (مساهمات الدولة) في المبحث الأول وفي المبحث الثاني نتناول التجميع المحاسبي من خلال الأنظمة المحاسبية مع التركيز على التجميع في ظل النظام المحاسبي المالي، أما الجوانب التقنية للتجميع سنتناولها في المبحث الثالث.

المبحث الأول: الإطار القانوني والهيكلي لمجمع الشركات في الجزائر

حظيت المجمعات بإهتمام كبير في نهاية القرن الماضي نتيجة الإصلاح الاقتصادي وإعادة هيكلة المؤسسات من خلال إصدار جملة من القوانين التي تسمح بتنظيمها والإعتراف بوجودها كيكان قانوني، من خلال هذا المبحث سنحاول التركيز على الجوانب القانونية والهيكلية الخاصة بتنظيم هذه المجمعات وعرض مختلف الأشكال التي إتخذتها وكذلك التعاريف الواردة في نصوص القانون التجاري وتميزها عن تجمع المصالح الاقتصادية.

المطلب الأول: نشأة وتطور المجمعات في الجزائر

بعد الأزمة البترولية التي مست الجزائر في سنة 1986 بدأ التفكير في القيام بإصلاحات إقتصادية، وقد تجلى ذلك فعلا من خلال إصدار جملة من القوانين في سنة 1988 والتي أعطت قيمة كبيرة لتنظيم المؤسسات العمومية (مساهمات الدولة). يعود ظهور المجمع لأواخر القرن العشرين نتيجة لهذه التحولات في مختلف الميادين خاصة الإقتصادية وهو ما مس أغلب الجوانب التنظيمية للمؤسسات الإقتصادية العمومية. وبالتالي فإن التطور الحاصل في بنية المؤسسات كان من خلال مختلف النصوص القانونية الصادرة التي تنظمها[1]، تم التخلي عن المؤسسات العامة الإشتراكية ليتم خلق أخرى جديدة تحل محلها وذلك من أجل تسيير مساهمات الدولة، ويمكن رصد أهم محطات تطور صناديق المساهمة في أربع مراحل وهي كما يلي:

- المرحلة الأولى: إنشاء صناديق المساهمة

أولى المؤسسات التي تم إنشائها من أجل تسيير مساهمات الدولة عرفت بصناديق المساهمة وكان أول نص قانوني قد صدر في ذلك هو القانون رقم 03/88/ المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1408 الموافق لـ 12 جانفي عام 1988[2]، نص على ما يلي: "في إطار عملية التنمية الاقتصادية يمكن أن يحدث في شكل شركات لتسيير القيم المنقولة، مؤسسات عمومية يطلق عليها صناديق المساهمة وتخضع للأمر رقم 75-59 المؤرخ سبتمبر 1975"[3].

- تعرف صناديق المساهمة: في نص المادة 12 من هذا الأمر بأنها:" شركة مساهمة يزود بنظام قانوني خاص به يحدده قانون خاص، حيث يمد كل صندوق ضمانا لمقابل القيمة المتمثل في الأسهم والحصص والسندات والقيم الأخرى التي تقدمها الدولة والجماعات المحلية بإعتباره عونا ائتمانيا لها".[4]

---

[1] مختار مسامح، تأثير ميكانيزمات تسيير مساهمات الدولة على المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة: المجمع الصناعي والتجاري مؤسسة المواد الجمراء للشرق. باتنة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة -الجزائر-، 2003/2002، ص. 06.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون رقم 88-03 المتعلق بصناديق المساهمة، 12 جانفي 1988. ص. 44.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون رقم 88-03 المتعلق بصناديق المساهمة، المؤرخ في 12 جانفي 1988. ص. 45.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، قانون رقم 88-03 المتعلق بصناديق المساهمة، 12 جانفي سنة 1988. ص. 32.

- **مهام صناديق المساهمة:** تتمثل مهامها من خلال نص المادة 02 بالقيام باستثمارات إقتصادية لحساب الدولة لاسيما عن طريقة المساهمة في رأس مال المؤسسات العمومية الاقتصادية بهدف تحقيق أرباح مالية، وبهذا يشكل حافظة للقيم المنقولة التي يتولى تسييرها، إضافة إلى تحديد قواعد تنظيم هذه الصناديق وسيرها وكيفية تمويل القيم المنقولة المخولة لها بموجب قانون خاص.[1]

- **تسير صناديق المساهمة:** يتولى تسيرها مجلس يتكون من 05 إلى 09 أعضاء يتم تعينهم من قبل الدولة لمدة 05 سنوات قابلة للتجديد ويتولى أحدهم رئاسته، يغلب عليها الطابع التجاري فهو غير مسموح له بتسيير حسابات الإيداع واللجوء إلى الإدخار فهو مطالب بتحقيق الأرباح ولكونه مؤسسة تجارية فهو قابل للحل والتصفية.[2]

- **هدف صناديق المساهمة:** يتمثل الهدف من إنشائها منح المؤسسات العمومية نوع من الاستقلالية وعدم تخلي الدولة عن المشاركة في إدارتها ولو بطريقة غير مباشرة، تعتبر هذه الصناديق أول مرحلة من مراحل تطور القطاع العام بعد تبني المؤسسات الإقتصادية الخروج من التسيير الاشتراكي إلا أن رأس مالها يبقى ملكا للدولة.[3]

- **الهيكل:** بعد صدور هذا القانون تم إنشاء 08 صناديق مساهمة تشرف على رأس المال العام للدولة وتساهم في قطاعات أخرى هدفها تسيير وإستثمار رأس المال التابع للدولة الموجود في المؤسسات العمومية وقد تم الإستعانة بها من أجل الإنتساب المباشر للدولة من تسيير للمؤسسات العمومية وبذلك تصبح مجرد مساهم، وتتمثل هذه الصناديق في: صندوق الصناعات الغذائية، الصيد، المناجم والري والمحروقات، التجهيز، البناء، الكيمياء والبتروكيمياء والصيدلة، الإلكترونيك والاتصالات والاعلام الألي، النسيج والجلود، وصندوق الخدمات.[4]

يمكن القول أن صناديق المساهمة هي أحد الأدوات التي تم إنشائها من طرف الدولة في إطار التنمية الاقتصادية وذلك في أعقاب أزمة سنة 1986، حيث تتمتع هذه الصناديق بنوع من الإستقلالية في الإدارة والتسيير لكن ملكية رأسمالها تعود للدولة.

المرحلة الثانية: إنشاء الشركات القابضة

بعد فشل تجربة إستقلالية المؤسسات العمومية الإقتصادية للوصول للأهداف المرجوة من خلال صناديق المساهمة تم حل هذه الأخيرة وتعويضها بالشركات القابضة (تم إنشاء هذه الشركات نتيجة للتحول نحو

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، قانون رقم 88-03 المتعلق بصناديق المساهمة، 12 جانفي سنة 1988. ص. 45.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، قانون رقم 88-03 المتعلق بصناديق المساهمة، 12 جانفي سنة 1988. ص. 46.

[3] سامية العايب، أليات تسيير القطاع العام الاقتصادي بالجزائر في ظل نظام إقتصاد السوق، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 09/ العدد 02 (2021)، ص.121.

[4] نفس المرجع أعلاه، ص ص.121-122.

إقتصاد السوق) والتي أخذت المرحلة الثانية لتسيير رؤوس الأموال التابعة للدولة[1]، وقد أدخل المشرع مفهوم الشركات القابضة العمومية "Holding Publique" عوضا عن صناديق المساهمة وهذا إستنادا إلى ما ورد في الأمر رقم 25/95 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية[2]، تضمن هذا الأمر ما يلي:[3]

- **تعرف الشركة القابضة:** هي الشركة التي تتولى تسيير رؤوس الأموال التجارية وإدارتها، وتنظم في شكل شركات مساهمة التي تحوز فيها الدولة رأسمالها كاملا و/أو تشترك فيه مع أشخاص معنويون أخرون.

- **تركيبة الشركات القابضة:** تتكون أصولها من القيم المنقولة في شكل أسهم، سندات، شهادات إستثمار، وأي سند أخر يثبت ملكية رأس مال أو الديون في الشركات التابعة للدولة، حيث تنشأ هذه الشركات بموجب عقد موثق حسب الشروط والكيفيات المطبقة على شركات الأسهم.

- **مهام الشركة القابضة:** تتولى الشركة القابضة مهام إستثمار حافظة الأسهم والمساهمات والقيم المنقولة الأخرى وكذلك تنمية المجمعات الصناعية والمالية والتجارية التي تقوم بمهام الرقابة عليها، بالإضافة إلى ذلك يمكن لها أن تنظم جميع حركات رؤوس الأموال التجارية التابعة لها عندما تقتضي مصلحة الشركات التي تكون حافظتها (المادة 9، 10)

- **تنظيم وسير الشركة القابضة ومر اقبتها:**

- يتولى تسيير الشركة القابضة مجلس مديرين ويتم تعيين هذا المجلس من قبل الجمعية العامة بالإضافة إلى أعضاء مجلس المراقبة (07 أعضاء ويتم انتخاب رئيس لهم) لمدة 06 سنوات قابلة للتجديد، ويتم اختيارهم من بين المهنيين ذوي الخبرة والكفاءة في مجال النشاط المعني، (المادة 11، 12، 13، 14)؛

- يتولى المجلس مهام التسيير والرقابة على تسيير الشركة القابضة ويمكنه تولي الرقابة خلال طوال السنة للعمليات ذات الأهمية كما يمكنه الإطلاع على كامل الوثائق التي يعتبرها ضرورية للقيام بمهامه (المادة 15)؛

- يتم تعيين محافظين للحسابات من طرف الجمعية العامة ويمارس المحافظان مهمتهما وفقا للأحكام القانونية المعمول بها (المادة 16).

[1] نفس المرجع أعلاه، ص. 123.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55، الأمر رقم 95-25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابع للدولة، 25 سبتمبر 1995، ص. 06-07.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55، الأمر رقم 95-25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابع للدولة، 25 سبتمبر 1995، ص. 08-09.

- **الهيكل:** عقب صدور هذا القانون أنشأت 11 شركة قابضة عمومية ذات الطبع الوطني و05 شركات قابضة جهوية ثم تنظيمها وفق فروع متجانسة تضم كل واحدة منها 60 إلى 170 مؤسسة عمومية اقتصادية[1]، وما يميز هذه الشركات القابضة العمومية عن صناديق المساهمة ما يلي:[2]

- إستقلالية الشركات التابعة للشركات القابضة خاصة في مجال تعاملاتها مع الغير وحرية إستعمالها لأصولها من عمليات التنازل والإندماج على عكس صناديق المساهمة التي تفرض التعامل مع المؤسسات العمومية فقط؛

- الشركات القابضة لها حرية أكبر في التعامل مع الشركات التابعة طبقا لأحكام القانون التجاري على عكس صناديق المساهمة التي كانت أعوانا إئتمانيين للدولة وتلعب إحدى فروع الخزينة العمومية.

خلال هذه المرحلة والتي عرفت إنشاء الشركات القابضة والتي تعتبر المرحلة الثانية لتسير مساهمات الدولة ما يميز هذا النوع من الشركات عن صناديق المساهمة هو ملكية رأس المال الذي يمكن أن تتشارك فيه الدولة مع أشخاص معنويون أخرون مقارنة بصناديق المساهمة التي تعود فيه ملكية رأس المال للدولة فقط، بالإضافة إلى أن الشركات القابضة يتم تسيرها من طرف مجلس مديرين يتم تعيينهم من قبل الجمعية العامة أما صناديق المساهمة يتم تسيرها من قبل مجلس إدارة يتم تعيينهم من طرف الدولة.

المرحلة الثالثة: إنشاء شركات تسيير المساهمات

في بداية سنة 2000 تم إعادة النظر في مدى فاعلية هذا النوع من التنظيم وهل يتمشى مع الأهداف المرحلية المسطرة والمتمثلة في الخوصصة والشراكة حيث ظهرت إختلافات في وجهات النظر حول طريقة تسيير رؤوس الأموال التجارية، من هنا بدى التفكير في نموذج أخر لتنظيم الإقتصاد وتسيير مساهمات الدولة[3]، وقد تم تجسيد ذلك من خلال إنشاء مؤسسات جديدة تحل محل الشركة القابضة سميت بشركة تسيير المساهمات (SGP) والتي تم إنشائها بناء على المبادئ العامة التي أنشئت عليها الشركات القابضة مع إجراء بعض التعديلات الطفيفة خاصة التركيز على معيار نوعية القطاعات وخوصصة بعض المؤسسات وقد عولجت المؤسسات المستقلة والتي لها طابع محلي بنفس المعالجة السابقة وعلى هذا الأساس تم إستحداث ثمانية وعشرون (28) شركة لتسيير مساهمات الدولة واتخذت تسمية شركة تسيير المساهمات الموانئ، النقل البري، البحري، ... الخ.[4]

[1] بن نعمون حمادو، تقييم برنامج خوصصة المؤسسات العمومية في الجزائر، جامعة قسنطينة 2، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني- المجلد 01، العدد 02، ديسمبر 2017، ص 164.

[2] مختار مسامح، مرجع سابق، ص. 23.

[3] نفس المرجع أعلاه، ص. 30.

[4] نفس المرجع أعلاه، ص. 32.

1. أجهزة التسيير لشركات تسيير المساهمات: تخض هذه الشركات لأحكام القانون التجاري وبالتالي فإن الهيئات المكلفة بتسييرها هي:[1]

- **الجمعية العامة:** يتم تكوين الجمعية العامة من خلال إختيار ممثلين عن مختلف الوزارات ويراوح عددهم بـ: 12 عضو بالإضافة إلى مصالح رئاسة الحكومة.

- **مجلس المديرين:** يقوم بتسيير شركات المساهمات مجلس مديرين يتشكل من عضو واحد إلى ثلاث أعضاء يتم إختيارهم من طرف الجمعية العامة، وتكون مدة عهدة الأعضاء ومهامهم وحقوقهم وواجباتهم في شكل عقد يبرم مع الجمعية العامة.

- **محافظ الحسابات:** يتم تعين محافظ (أو محافظان) بنفس الإجراءات التي يتم تعيين محافظي الحسابات في الشركات القابضة، ويتولى مراقبة حسابات هذه الشركة مع إعداد تقرير سنوي وفقا للمتطلبات المهنية ويرسله لأعضاء الجمعية العامة.

- **مراجعة تجربة شركات تسير المساهمات:** بعد النتائج الغير مرضية التي حققتها هذه التجربة إتخذ مجلس مساهمات الدولة مجموعة من القرارات في سنة 2008 والتي تنص بتقسيم حافظة القطاع العمومي الصناعي والتجاري بين عدة وزارات لتتولى كل وزارة تسيير شركات تسيير المساهمات التابعة للدولة ومتابعة المؤسسات العمومية الخاضعة لها من خلال توليها رئاسة جمعيتها العامة.[2]

المرحلة الرابعة: إنشاء المجمعات الصناعية

بعد فشل التجربة السابقة في تسيير رؤوس الموال التابعة للدولة سعت هذه الأخيرة لسن تشريعات وأليات تهدف من خلالها لتنظيم السوق وضبط الممارسات التي قد تخرج المنافسة عن مسارها الطبيعي، وقد تم ذلك فعلا في 28 أوت 2014 إعادة النظر في تنظيم القطاع العام الاقتصادي في شكل مجمعات صناعية تحل محل شركات تسيير مساهمات الدولة[3]،

- **التكوين:** تم تحديد أليات تكوين المجمعات الصناعية من خلال الأمر 03/03 من قانون المنافسة، حيث حددت المادة 15 من هذا القانون الحالات التي يتم فيها تكيلها كما يلي:[4]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55، المرسوم التنفيذي رقم 01-283 المتعلق بالشكل الخاص بأجهزة إدارة المؤسسات العمومية الإقتصادية وتسييرها، 26 سبتمبر 2001، ص ص. 15-16.

[2] عبد الله قادية، الإطار القانوني للمؤسسة العمومية في الجزائر كعون إقتصادي، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 16، العدد01. جانفي 2019. ص 625.

[3] زغودي عمر، خضراوي الهادي. أجهزة تسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر، مجلة الباحث للدراسات الاقتصادية، المجلد: 07، العدد: 01، 2020. ص ص. 224-225.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 25، الأمر رقم 03/03 المتعلق بالمنافسة، 19 جويلية 2003، ص. 07.

- إندمجت شركات أو أكثر كانت مستقلة من قبل؛

- حصول شخص أو عدة أشخاص طبيعيين لهم نفوذ على شركة على الأقل، أو حصلت شركة أو عدة شركات على مراقبة شركة أو عدة شركات أو جزء منها بصفة مباشرة أو غير مباشرة، عن طريق إمتلاك سهم في رأس المال أو إقتناء عناصر من أصول شركة أو بموجب عقد أو بأي وسيلة أخرى؛

- إنشاء شركة مشتركة تؤدي بصفة دائمة جميع وظائف شركة مستقلة.

- **مفهوم المراقبة في قانون المنافسة:** تطرق المشرع من خلال هذا القانون في المادة 16 لمفهوم المراقبة على أنها تلك المراقبة الناتجة عن قانون العقود أو عن طرق أخرى تعطي بصفة فردية أو جماعية حسب الظروف الواقعية إمكانية ممارسة النفوذ الأكيد والدائم على نشاط المؤسسة لاسيما فيما يخص ما يلي:

- حقوق الملكية أو حقوق الإنتفاع على ممتلكات مؤسسة أو على جزء منها؛

- حقوق أو عقود المؤسسة التي ينتج عليها النفوذ الأكيد على أجهزتها من ناحية تشكيلها أو مداولاتها أو قراراتها.[1]

- **الهيكل:** سمح تطبيق هذه الإستراتيجية بعد مصادقة مجلس مساهمات الدولة على هذا المخطط إعادة تنظيم القطاع العمومي الصناعي والتجاري والمتضمن الإنشاء التدريجي لـ: 11 مجمعات صناعية كبرى إنطلاقا من شركات تسيير المساهمات المقدرة بـ: 14 من أصل 30 وجدت منذ 2001 دون أن يحدث أي تأثير على إستمرارية عمل ونشاط المتبقي منها، ولعل أبرز المؤسسات العمومية التي تم إستعادتها كانت من وزارتي الفلاحة والنقل ويتعلق الأمر بشركة تسير مساهمات "سيغرو" حبوب والمؤسسة الوطنية للبناء ومواد عتاد السكك الحديدية.[2]

نتج عن إعادة النظر في تنظيم القطاع العام الاقتصادي من خلال إتباع إستراتيجية جديدة إنشاء 11 مجمع صناعي من خلال إعادة هيكلة شركات تسيير المساهمات، تتمثل هذه المجمعات فيما يلي:[3]

- ✓ مجمع صيدال SAIDAL؛
- ✓ الشركة القابضة للصناعات المحلية divindus؛
- ✓ الشركة القابضة للتخصصات الكيميائية ACS؛
- ✓ الشركة القابضة للصناعات الميكانيكية AGM؛
- ✓ الشركة القابضة للصناعات الإلكترونية، الكهرو منزلية والكهربائية ELEC AL DJAZIR؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 25، الأمر رقم 03/03 المتعلق بالمنافسة، 19 جويلية 2003، ص. 08.

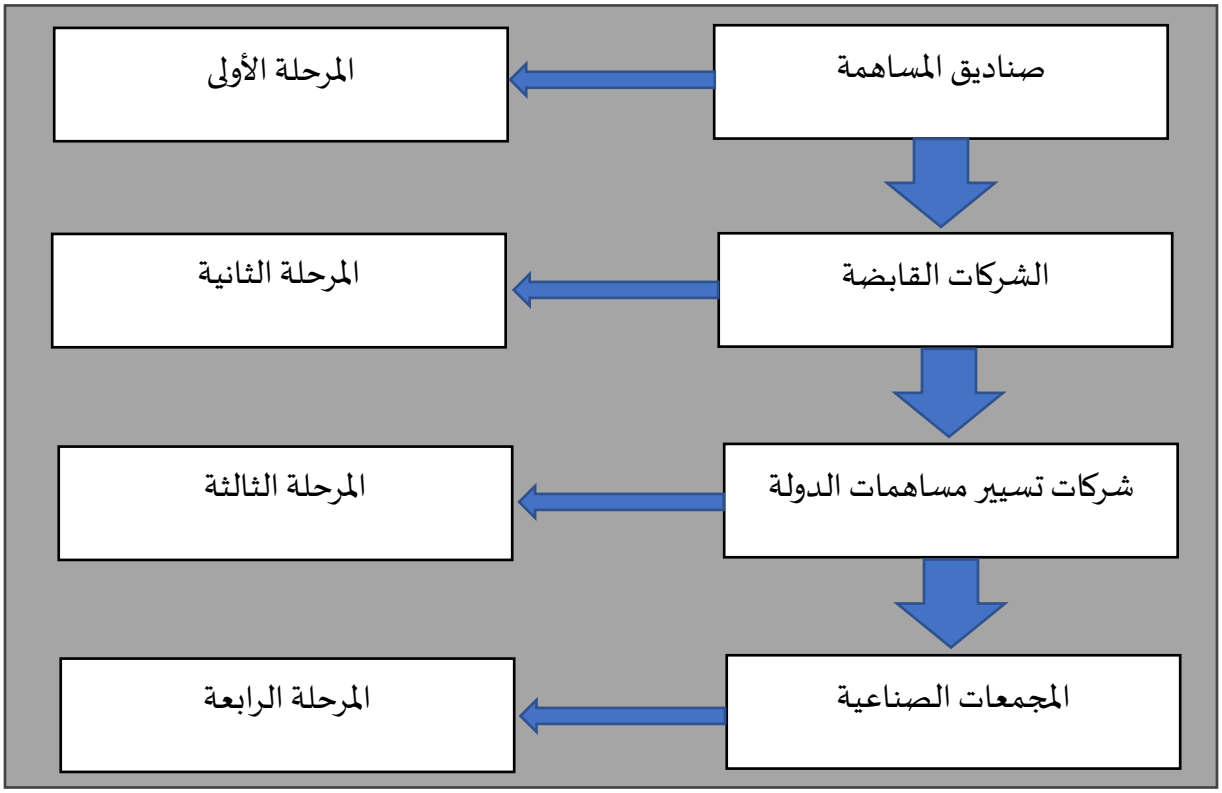
[2] عبد الله قادية، مرجع سابق. ص. 626.

[3] Ministère de l'Industrie et de la Production pharmaceutique, les groupes industriels. (05/01/2023), disponible sur: https://www.industrie.gov.dz/groupes-industriels/.

- ✓ المؤسسة العمومية الاقتصادية لصناعة معدات السكة الحديدية وتجهيزاتها FERROVIAL؛
- ✓ الشركة القابضة للصناعات الغذائية Agrodiv؛
- ✓ الشركة القابضة لصناعة الحديد والصلب METAL؛
- ✓ المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA؛
- ✓ الشركة القابضة لإدارة وتنمية الأصول والموارد MADAR؛
- ✓ الشركة القابضة لصناعة النسيج والجلود GETEX.

من خلال عرض مراحل تطور تسير رؤوس الأموال التابعة للدولة نجد أن المشرع قد إعتمد على أربع أنواع من الشركات لتسيير هذه الأموال، الشيء الوحيد الذي يختلف بين هذه الأنواع هي طراق التسيير فقط وما يميز شركات تسيير المساهمات عن النوعين السابقين هي أنه في بعض الحالات يمكن لشخص واحد إدارة هذه الشركات مقارنة بطرق التسيير المتبعة سابقا والتي تلزم تعيين مجلس إدارة، يمكن تلخيص هذه المراحل في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03-15): تطور تسيير مساهمات الدولة



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: الإطار القانوني لمجمع الشركات والتجمعات ذات المصالح الاقتصادية

تطورت المنظومة القانونية بشكل كبير تماشيا مع عملية التحول والإصلاح الاقتصادي، في هذا المطلب سنحاول فهم النصوص القانونية التي تناولت المجمع والتجمعات ذات المصالح الاقتصادية.

الفرع الأول: مجمع الشركات

تناول المشرع تعريف مجمع الشركات في القانون التجاري من خلال نصوص المواد 729 إلى 732 وذلك كما يلي:

تطرق المشرع لمعيار ملكية رأس المال وذلك في نص المادة 729 حيث تنص على ما يلي:[1]

- إذا كانت لشركة أكثر من 50 % من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى؛
- تعتبر شركة مساهمة في أخرى، إذا كان جزء رأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها.
- تنص المادة 730 على أنه لا يمكن لشركة المساهمة أن تمتلك أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تمتلك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10%.

تطرق المشرع لمعيار المراقبة وذلك في نص المادة 731 من خلال الحالات التالية:[2]

- إمتلاك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسمال يخول أغلبية الأصوات في الجمعية العامة للشركة؛
- إمتلاك غالبية الأصوات بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الاخرين، على ألا يخالف الاتفاق مصالح الشركة؛
- عندما تتحكم في الواقع، بموجب حقوق التصويت التي تملكها، في قرارات الجمعية العامة لهذه الشركة؛

وتعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزاء يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم أخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزاء أكثر من جزئها.

تطرق المشرع لمعيار المساهمة وذلك في تنص المادة 732 حيث إعتبر أنه أي مساهمة حتى ولو كانت أقل من 10% تحوزها شركة مراقبة، بأنها محيزة بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها.[3]

تطرق المشرع لمعيار المراقبة من خلال المادة 732 مكرر حيث نص على أنه عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى، بصفة غير مباشرة، لا يجوز لهذه الأخيرة امتلاك أكثر من 50% من رأس مال الشركة الأولى.

تطرق المشرع لمعيار مقر الشركة الأم من خلال المادة 732 مكرر 01 أنه عندما تأخذ شركة خلال سنة مالية مساهمة في شركة مقرها بالجزائر، أو تحصلت على أكثر من نصف رأسمال الشركة، يذكر ذلك في التقرير الذي يقدم للشركاء والمتعلق بالعمليات المنجزة خلال السنة المالية، وعند الضرورة في تقرير محافظ الحسابات.

---

[1] Ministère des Finances, Manuel de Comptabilité Financière, ENAG-Edition, Alger, 2014, p 476.
[2] Ibid., P. 477.
[3] Ibid., P. 477.

يشير مجلس الإدارة أو مجلس المدريين أو المسير في تقريره إلى نشاط الشركات التابعة حسب مجال النشاط كما يظهر النتائج المتحصل عليها.[1]

من خلال عرض نصوص القانون التجاري نجد أن المشرع لم يعطي تعريف واضح وصريح لمجمع الشركات ولم يرد مصطلح "مجمع الشركات" في مختلف النصوص القانونية، حيث إستند في تعريفه على ذكر مجموعة من المعايير والتي من خلالها تم وضع تعريف للمجمع، وهي معيار ملكية رأس المال، المساهمة، الرقابة والمقر الإجتماعي، ويرجع عدم الإعتراف به لغياب أو عدم وجود شخصية معنوية يتمتع بها المجمع كغيره من التنظيمات الأخرى كشركات المساهمة، شركات الأشخاص ...الخ.

الفرع الثاني: التجمعات ذات المصالح الإقتصادية

هناك تداخل بين المفاهيم الخاصة بمجمع الشركات والتجمعات ذات الأهداف الإقتصادية وبعد تفحصنا لنصوص القانون التجاري تبين لنا أن المشرع لم يوفق في إستعمال المصطلحات بالشكل السليم إذ أنه "...إستعمل مصطلح تجمع والذي يقابله بالغة الفرنسية Groupe des sociétés إلا أن هذا المصطلح المستخدم باللغة العربية ليس بالمصطلح السليم، إذ كان من الأجدر إستعمال عبارة مجمع بدل من تجمع، كون أن التجمع Le groupement يختلف عن المجمع، حيث أنه يعتبر أداة تنسيق وإشتراك بين مختلف المؤسسات."[2]

من أجل توضيح هذا الاختلاف يتوجب علينا تحديد وشرح مضمون مواد القانون التجاري التي تطرقت لموضوع التجمع Le groupement وذلك كما يلي:

تنص المادة 796 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 على ما يلي: "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا، بتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الإقتصادي لأعضائها، أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط الاقتصادي وتنميته".[3]

كما تنص كذلك المواد (797-798-799) من نفس المرسوم على ما يلي:[4]

- يحدد عقد التجمعات تنظيم التجمع مع مراعاة أحكام هذا القانون، ويتم إعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم ويتضمن لاسيما البيانات التالية:

✓ تسمية التجمع؛

---

[1] وزارة المالية، الأمر رقم 96-27، المادة 732 مكرر 01 من القانون التجاري الجزائري، 09 ديسمبر 1996، ص. 149.

[2] وزارة المالية، الأمر رقم 96-27، المادة 732 مكرر 01 من القانون التجاري الجزائري، 09 ديسمبر 1996، ص. 214.

[3] مبروك حسين، القانون التجاري الجزائري والنصوص التطبيقية والاجتهاد القضائي، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 259.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرسوم تشريعي رقم 93-08 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري. 27 أفريل 1993، ص ص. 55-59.

- ✓ المدة التي أنشأ لأجلها التجمع؛
- ✓ عنوان مقر التجمع؛
- ✓ إسم الشركة أو موضوعها أو الشكل القانوني وعنوان المقر أو المركز الرئيسي للشركة.

- ينص عقد التجمع كذلك على ما يلي:

- ✓ شروط قبول الأعضاء الجدد وعزلهم؛
- ✓ صلاحيات جمعية أعضاء التجمع؛
- ✓ كيفيات مراقبة التسيير؛
- ✓ كيفيات الحل والتصفية.

- يتمتع التجمع بالشخصية المعنوية وبالأهلية التامة إبتداء من تاريخ تسجيله في السجل التجاري ويحدد العقد الخاضع للإشهار القانوني، شروط التجمع وموضوعه.

من الناحية العملية يتم إستخدام التجمع Le Groupement من قبل الشركات الأجنبية من أجل الفوز بتنفيذ مشروع بالجزائر إذ يتعين عليها أن توحد قواها مع شركات أجنبية وشركات محلية أخرى، ولذلك كثيرا ما يستخدم التجمع في تنفيذ المشاريع الوطنية الكبرى التي تخضع عموما لقواعد المناقصات العامة.[1]

بالنسبة للجانب الجبائي للتجمع الأعضاء يخضعون للضريبة بشكل منفصل عن التجمع على حصة رقم الأعمال أو الربح المحقق من خلال التجمع الخاص بهم[2]، أي أنهم يخضعون للضريبة على أرباح الشركات أو الضرائب على الدخل حسب الحالة التي يكون فيها العضو في التجمع (شخص طبيعي أو معنوي).

المطلب الثالث: التمييز بين مجمع الشركات والمركبات

هناك تداخل في المصطلحات المستخدمة في التعبير عن الشركات التي تراقب أو تسيطر عليها الشركة الأم بين الشركة التابعة Filiale في مجمعات الشركات والشركة الفرعية Unité أو الوحدات في المركبات، لذلك سنحاول تحري الإستخدام السليم لهذه المصطلحات وفقا لما ورد في نصوص القانون التجاري ، حيث نجد في نص المادة 729 أنه عندما تمتلك شركة ما أكثر من 50% من رأس مال شركة أخرى تعتبر الثانية تابعة للأولى فهنا يقصد بها الشركة التابعة وليس الشركة الفرعية، وكذلك في نص المادة 732 مكرر 1 أيضا تم إستخدم مصطلح

[1] KPMG Algérie SPA, Guide investir en Algérie (Alger: Bab Ezzouar, 2019), P. 73.
[2] Ibid., P.72.

الشركة التابعة[1]، كما أنه في نص المادة 09 و10 من الأمر رقم 95-25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة أنه تم ذكر مصطلح الشركة التابعة ولم يتم ذكر الشركة الفرعية نهائيا.[2]

هذا في القانون التجاري الجزائري أما في للنظام المحاسبي المالي فإن المشرع إستخدم مصطلح الكيانات المراقبة في القسم الثاني (الإدماج- تجميع الكيانات الحسابات المدمجة) وفقد نص على أن تدمج وفقا لطريقة الدمج الكلي[3]، وبالتالي المشرع إستخدم المصطلح السليم ويقصد به الشركة التابعة.

تطرق النظام المحاسبي المالي في مدونة الحسابات للحاسب رقم 18 والخاص بالعمليات التي تتم بين الوحدات حيث يتمثل وظيفة هذا الحساب فيما يلي:

- هو حساب يستخدم في الشركات المملوكة بنسبة 100% أي تعتبر على أنها وحدات ليس لها إستقلالية قانونية وفي ذمتها المالية لأن ذمتها مرتبطة بشركة أخرى ويتم ترصيد هذا الحساب كل نهاية سنة؛

- يتمثل الهدف من هذا الحساب إعطاء لا مركزية لممارسة النشاط هذا من جهة ومن جهة أخرى إعطاء الفرصة لمسيري الوحدات لإثبات قدراتهم وكذلك تسهيل عملية المراقبة من طرف الشركة المالكة لهذه الوحدات؛

- مبدأ عمل هذا الحساب هو أن الحركات الإقتصادية بين الوحدات سواء كانت مالية، خدمات، منتجات، أو سلع يجب ألا يكون لها تأثير بالزيادة أو النقصان على القيم التي تشكل ممتلكات الشركات أثناء عملية التجميع.[4]

وعليه يمكن التمييز بين الشركة التابعة والشركة الفرعية من خلال القيام بالمقارنة التالية:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، الأمر رقم 96-27 المتضمن القانون التجاري الجزائري، 09 ديسمبر سنة 1996، ص. 06.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77، الأمر رقم 96-27 المتضمن القانون التجاري الجزائري، 09 ديسمبر سنة 1996، ص. 08.

[3] الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009، ص. 16.

[4] Sonatrach, Manuel de comptabilité générale. Alger. 2010. P. 108.

جدول رقم (03-11): المقارنة بين الشركة التابعة والفرع

أوجه المقارنة	الشركة التابعة Filiale	الشركة الفرعية Les Unité
بالشخصية المعنوية	لديها شخصية معنوية مستقلة	ليس لها شخصية معنوية
التسيير	إستقلالية في التسيير	ليس لها إستقلالية في التسيير
مسك المحاسبة	لديها محاسبة خاصة بها	محاسبتها تتم على مستوى الشركة الأم.
تسديد الضرائب على أرباح الشركات	تقوم بتسديد الضرائب على أرباح الشركات	لا تقوم بتسديد الضرائب على أرباح الشركات يتم تحويل نتيجتها إلى الشركة الأم
تسديد TVA على المعاملات بين الشركات	تقوم بتسديد TVA على معاملاتها مع الشركة الأم	لا تقوم بتسديد TVA على معاملاتها مع الشركة الأم.
توزيع الأرباح	تقوم بتوزيع الأرباح	لا تقوم بتوزيع الأرباح.
الجهة المالكة للسيطرة	الشركة الأم	المقر المركزي

Sourse: Christine Colette, Incitation à la gestion fiscale des entreprises, édition Eyrolles, France 1994, P.34.

المبحث الثاني: الجوانب القانونية لتجميع الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF

إرتبط ظهور التجميع المحاسبي في الجزائر بتكوين الشركات القابضة في نهاية القرن الماضي وبالتالي فهي حديثة النشأة، من خلال هذا المبحث سيتم التطرق لتطور تجميع الحسابات في الجزائر في ظل الأنظمة المحاسبية المطبقة من سنة 1962 إلى 2010، وكذلك عرض أبرز النصوص القانونية التي تضمنها القانون 11 - 07 المؤرخ في 2007 والمرسوم التنفيذي 08 - 156 المؤرخ في 26 جانفي 2008 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.

المطلب الأول: تطور الأنظمة المحاسبية والتجميع المحاسبي في الجزائر قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي

عند الحديث عن تطور تجميع الحسابات في سياق تطور الأنظمة المحاسبية المطبقة في الجزائر يمكن تقسيمها لمرحلتين وهما كما يلي:

أولا. تجميع الحسابات في ظل المخطط المحاسبي الفرنسي PCG (من 1962 إلى 1975)

تطور الإنشغال بالحسابات المجمعة في فرنسا مع تطور المجمعات، حيث بدأت الحديث عنها في بداية الثلاثينيات وذلك لبعض القضايا المتعلقة بالمجمع من وجهة نظر قانونية كمفهوم المراقبة، الشركات التابعة، المساهمات، ...الخ.[1] أما البداية الحقيقية كانت في سنة 1954 وذلك من خلال محاولة الشركات الفرنسية دخول الأسواق الأمريكية وهو ما تطلب إعداد وتقديم حسابات مجمعة (ميزانية مجمعة وحساب نتائج مجمع) مصادق عليها من طرف شركات التدقيق الأمريكية، في هذا السياق تبنت الشركات الفرنسية منهجية وطرق إعداد هذه الحسابات وفقا للشروط الأمريكية، ومن بين الشروط فإن إدراج الشركات التابعة في محيط التجميع المحاسبي يجب أن تكون ملكية الشركة الأم 80% على الأقل من رأس المال وكذلك نفس النشاط الممارس من طرف الشركة الأم وشركاتها التابعة وهي أحد مبادئ التجميع الموصى بها من طرف هيئة الأوراق المالية والبورصات.[2]

في سنة 1964 تم إعداد دليل حول طريقة إعداد الحسابات المجمعة وبعدها مرحلة فكرة إنشاء في إنشاء مجلس المحاسبة الفرنسي وذلك في شهر أكتوبر 1965 من طرف مجموعة من الخبراء المحاسبين ضمت حوالي 70 خبيرا في الإقتصاد والمالية، كان الهدف من ذلك إعداد المديرين الماليين الذين يتعين عليهم إعداد الحسابات المجمعة وقد تم الموافقة على هذا التقرير من طرف وزير الإقتصاد والمالية في 20 مارس 1968.[3]

عرف تطور الحسابات المجمعة خلال الفترة الممتدة من 1954 إلى غاية 1965 غياب الإطار القانوني إلا أنه في نهاية الستينيات خضع قانون الشركات لإصلاح حيث نجد ذلك في نص المادة 248 من المرسوم التنفيذي الصادر

[1] Bensadon, Didier, Analyse longitudinale de la consolidation des comptes dans les revues comptables professionnelles (1954-1985). Revue Comptabilité Contrôle Audit 2005/3 (Tome 11). P.107.
[2] Ibid., P. 107-108.
[3] Ibid., P. 108.

في 23 مارس 1967 والذي يعطي للشركات حق إلحاق ميزانيتها المجمعة وحساب النتائج للميزانية الخاصة بهم مع ذكر طريقة الدمج المستخدمة[1]، أما خلال الفترة الممتدة من 1966 إلى 1978 فقد عرفت إنتشار واسع لمجمعات الشركات وظهور العديد من المشاكل كإنعدام الثقة في تجميع الحسابات، إعتماد التجميع المحاسبي والتساؤلات حول المعالجة المحاسبية للشهرة، وتعتبر هذه المشاكل أحد الأسباب التي مهدت لفرض المعايير المحاسبية الدولية في الإتحاد الأوروبي.[2]

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر العديد من الإصلاحات المحاسبية وقد مست هذه الإصلاحات الأنظمة المحاسبية المطبقة، فبعد الإستقلال تم الإعتماد على المخطط المحاسبي الفرنسي لتنظيم الممارسة المحاسبية[3]، وذلك كون أغلبية المؤسسات العاملة في الجزائر بعد الإستقلال هي مخلفات للإستعمار الفرنسي وفروع لشركات في فرنسا مقرها الأصلي في فرنسا، إستمر تطبيق هذا النظام للفترة الممتدة ما بين 1962 إلى غاية 1975 وذلك وفقا للقانون رقم 92-157 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1962 والذي ينص على مواصلة العمل بموجب النصوص القانونية الفرنسية بإستثناء الجوانب التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.[4]

خلال هذه الفترة إستمرار العمل بالقانون الفرنسي في مجال المحاسبة من خلال مخططها المحاسبي كونه كان كافيا لتلبية متطلبات تلك المرحلة وذلك من أجل ضمان الإستمرار في تدفق المعلومات المالية والإقتصادية لمختلف الأطراف المستفيدة منها، وفي نفس المرحلة تم العمل على تأميم بعض القطاعات كالمحروقات، البنوك، والمناجم. هنا بدأت فكرة ضرورة إيجاد مرجعية محاسبية تترجم التغيرات الجديدة في الاقتصاد[5]، حيث تم إصدار العديد من النصوص القانونية التي تنظم سير العمل المحاسبي وهي كما يلي:[6]

- ✓ إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة، بالإضافة إلى إصدار الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب والمحاسب؛
- ✓ إصدار المرسوم 72 - 83 المؤرخ في 18 أفريل 1972 المتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص علوم مالية ومحاسبة؛

[1] Ibid., P. 108.

[2] طيار خليل، مرجع سابق، ص. 32.

[3] سحنون بونعجة، نبيل بوفليح. متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، العدد 01، المجلد 05، ص. 118-119. ص. 110-137.

[4] Amel Benyekhlef, Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, Revue du chercheur N° 08/2010, P. 26.

[5] مختار مسامح. النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل. مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد الرابع، ديسمبر 2008. ص. 194.

[6] نفس المرجع أعلاه. ص. 194.

✓ إصدار المرسوم 72-84 المؤرخ في 18 أفريل 1972 الذي ينظم التربصات المهنية وتكوين خبراء المحاسبة.

خلال الفترة الممتدة ما بين 1962 إلى 1975 لم يكن هناك ما يسمى بمجمعات الشركات أو الشركات القابضة وبالتالي فإن الممارسة المحاسبية الخاصة بالحسابات المجمعة لم يكن لها وجود إطلاقا، إلا أن المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1957 كان قد تطرق لإشكالية الحسابات المجمعة، وعليه سنحاول التطرق بإيجاز لما جاء به هذا المخطط فيما يخص الحسابات المجمعة.

يمكن القول أن تجميع الحسابات خلال هذه الفترة لم يكن لها وجود وذلك نتيجة لمرحلة ما بعد الإستعمار والذي عادة ما تكون فيها القوانين والأوضاع الإقتصادية من إنشاء المستعمر كما هو الحال في الجزائر، والتي كانت تطبق المخطط المحاسبي الفرنسي في تلك الفترة، ومن خلال عرض موجز لما تضمنه المخطط الفرنسي نجد أن الحسابات المجمعة كان لها وجود لكن ليس بطريقة منظمة وقوانين تحكم طرق إعدادها في هذه الفترة.

ثانيا. تجميع الحسابات في ظل المخطط المحاسبي الوطني PCN (من 1975 إلى 2007)

نتيجة لعدم تلبية المخطط المحاسبي الفرنسي لتوجهات الإقتصاد الجزائري المبني على التسيير الإشتراكي للشركات بدأت محاولات تغيير المخطط سنة 1972 من طرف وزارة المالية التي أوكلت هذه المهمة للمجلس الأعلى للمحاسبة، تم تكوين فريق من خبراء جزائريين (ممثلين عن الشركة الوطنية للمحاسبة) وفرنسيين من أجل إعداد مخطط محاسبي يتلائم مع النظام الإقتصادي السائد في تلك الفترة ووفقا للتوجهات الثلاثة التالية:[1]

- إعداد مخطط محاسبي يكون في خدمة الإقتصاد المخطط؛
- الإبتعاد عن القيم والمبادئ الرأسمالية والإعتماد على المبادئ الإشتراكية؛
- يجب أن تكون المحاسبة متاحة للجميع.

وفي سنة 1975 تم إصدار المخطط الوطني للمحاسبة والذي أصبح ساري التطبيق بداية من سنة 1976.

نتيجة للإنتقال لنظام إقتصاد السوق أدى هذا لظهور الشركات القابضة وذلك بموجب الأمر رقم 96-27 المؤرخ 9 ديسمبر 1996 الذي يلزم بإعداد ونشر الحسابات المجمعة، وقد تم دمج محتوى هذا الأمر في نصوص المواد (729، 730، 731، 732) من القانون التجاري الجزائري.[2] (المبحث الأول المطلب الثاني).

خلال الفترة الممتدة من 1975 إلى 1991 لم يتضمن المخطط نصوص قانونية خاصة بتجميع الحسابات وذلك نتيجة لطبيعة المؤسسات التي كانت تقتصر على المؤسسات الوطنية تعود مليتها للدولة[3]، إلا أنه خلال فترة

[1] Amel Benyekhlef, Op., Cit., P. 26.
[2] Elisabeth Bertin, et autres, Op, Cit., P. 185.
[3] سحنون بونعجة، مرجع سابق، ص. 120.

التسعينيات إنتهجت الجزائر نمط إقتصادي جديد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق وهنا ظهرت نقاط الضعف في هذا المخطط، هنا بدأ التفكير في القيام بإصلاحات وتعديلات وقد تجلى ذلك في شكل نصوص قانونية وتطبيقية خاصة بمحاسبات تشمل قطاعات معينة[1]، وأهم هذه القطاعات التي شملتها النصوص هي:[2]

- ✓ القطاع الفلاحي سنة 1987؛
- ✓ قطاع التأمينات سنة 1987؛
- ✓ قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988؛
- ✓ قطاع السياحة سنة 1989؛
- ✓ قطاع البنوك سنة 1992.

- جهود المجلس الوطني للمحاسبة في تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع التحولات الإقتصادية: أما الجانب المحاسبي فق كانت بداية المراجعة الحقيقية للمخطط في سنة 1998 حيث أخذ المجلس الوطني للمحاسبة على عاتقه هذه المسؤولية وقام بتأسيس لجنة للمراجعة من أجل تكيف هذا المخطط إستجابة لعملية الهيكلة للشركات[3]، من بين هذه الإصلاحات التي تمت من طرف اللجنة هي:[4]

- مصطلحات الحسابات (مثل الحسابات الفردية التي أضيفت عليها الحسابات الخاصة بالتجميع)؛
- طريقة ترميز المعاملات داخل المجمع (إضافة رقم بعد الحساب، 1 - de l'identifiant)؛
- المصطلحات التوضيحية وقواعد التشغيل للحسابات الخاصة بالتجميع؛
- وثائق محصلة (أربع 04 جداول والتي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF فيما بعد).

تمت ترجمة الإصلاحات من خلال النصوص القانونية الصادرة بالإضافة للتعديلات التي مست مدونة الحسابات من خلال طريقة ترقيم العمليات المنجزة بين شركات المجمع، تمثلت هذه الحسابات فيما يلي:[5]

- ح/ 135 الاحتياطات المجمعة؛
- ح/ 161 فارق التجميع الأول؛
- ح/ 162 فوائد الأقلية خارج المجمع؛

---

[1] مختار مسامح. مرجع سابق. ص. 196.

[2] نفس المرجع أعلاه. ص. 196.

[3] سحنون بونعجة، مرجع سابق، ص. 120.

[4] Djelloul Boubir, Op, Cit., P. 20.

[5] طارق حمزة، المخطط الوطني للمحاسبة دراسة تحليلية، مذكرة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 03، 2004/2003. ص. 85.

- ح/ 163 فرق تحويل العملة عند تجميع حسابات فروع الشركات الأجنبية؛

- ح/ 207 فارق الحيازة؛

- ح/ 882 النتيجة المجمعة؛

- ح/ 8890 فرق الضريبة على أرباح المؤسسات بعد معالجة النتيجة.

تميزت هذه الفترة بتبني الجزائر للمخطط الوطني للمحاسبة والذي يعتبر أول مخطط محاسبي يتم إعداده من طرف الجزائر من خلاله يتم ضبط العمل المحاسبي، وقد طرأت العديد من الإصلاحات عليه وذلك نتيجة للتحول التي عرفتها الجزائر في تبني نظام إقتصادي جديد. من بين الإصلاحات التي شهدها هذا المخطط إدراج نصوص قانونية وحسابات في مدونة الحسابات والخاصة بالحسابات المجمعة بالنسبة للشركات القابضة وقد أعطت لها معاملة لا بأس بها في هذا المخطط مقارنة بالفترة السابقة والتي شهدت غياب تم للنظام المحاسبي.

المطلب الثاني: التجميع المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF

يشكل صدور النظام المحاسبي المالي المرحلة الثالثة من مراحل تطبيق الأنظمة المحاسبية في الجزائر بعد النظامين السابقين.

الفرع الأول: صدور النظام المحاسبي المالي SCF وتبنيه للمعايير المحاسبية الدولية

بدأت عملية إصلاح شاملة للمخطط الوطني للمحاسبة في سنة 2001 وذلك من أجل مواكبة التغيرات الحاصلة في البيئة الدولية للمحاسبة وتكييف هذا المخطط بما يتوافق مع المستجدات المحاسبية على المستوى الدولي وكانت عملية الإصلاح الشاملة هذه قد مولت من طرف البنك الدولي وأكلت لخبراء في مجال المحاسبة من فرنسا والمجلس الوطني للمحاسبة وبإشراف من وزارة المالية، كما أوكلت لهم مهمة تطوير المخطط الوطني للمحاسبة نسخة 75-35 إلى نظام جديد يتوافق مع المعطيات الإقتصادية الجديدة[1]، بعد دراسة المخطط تم إقتراح ثلاث سيناريوهات ممكنة لإجراء عملية الإصلاح تمثلت فيما يلي:[2]

- تثبيت التركيبة الحالية وإعتماد الإصلاح في الجانب التقني مع الأخذ بالإعتبار التغير في المحيط الاقتصادي؛

- الإحتفاظ بالهيكل المحاسبي للمخطط مع الأخذ بعين الإعتبار النتائج التقنية مع المعايير المحاسبية الدولية أي عرض وتقديم الحسابات في شكل واضح ومفهوم للمستثمرين وتحسين المعلومات للمؤسسات لكن من سلبياته عدم إمكانية التناسق بين المعالجة الوطنية وبعض التنظيمات؛

[1] سحنون بونعجة، مرجع سابق، ص. 121.

[2] نصراوي دنيا زاد، بن زواي محمد الشريف، مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الشراكة الاقتصادية الأورو-جزائرية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، العدد الأول، جوان 2018. ص. 250-251.

- إنشاء نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يعتمد على المبادئ والقواعد الصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ في الحسبان الخصائص الوطنية.

تم إختيار السيناريو الثالث وهو ما نتج عنه تغيرات كبيرة في المخطط الوطني للمحاسبة وتم إعتمد النظام المحاسبي المالي SCF بموجب القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يحل محل المخطط المحاسبي السابق والذي أصبح لا يستجيب للتغيرات والتطورات الحاصلة في البيئة المحاسبية الدولية، نتيجة لهذه التطورات تم تبني هذا النظام والذي يستمد غالبية نصوصه من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، على أن يتم التطبيق الفعلي لهذا النظام ابتداء من 01 جانفي 2010.

الفرع الثاني: الحسابات المجمعة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF

تطرق القانون 11 - 07 في الفصل الخامس للحسابات المجمعة والمدمجة في نصوص المواد من 31 إلى 36 للمفاهيم الخاصة بالحسابات المجمعة، الهدف منها، وكذلك الحسابات المركبة وشروط إعدادها، بالإضافة إلى ذلك صدور المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 المؤرخ في 26 جانفي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 والذي تضمن مجموعة من المواد الخاصة بمختلف عمليات التجميع المحاسبي وهي كالتالي:

أولا. العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير

تضمن هذا القسم ما يلي:[1]

- ✓ العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لصالح الغير عن طريق ممارسة نشاط تحت رقابة مشتركة؛
- ✓ العمليات المنجزة من خلال الملكية والرقابة المشتركة لأصل واحد أو عدة أصول؛
- ✓ إنجاز عمليات مشتركة من خلال كيان مشترك شريطة أن تكون شركات مساهمة فقط.

كل طرف أو مشارك الذي يدخل سواء في عملية، أصل أو كيان مشترك يقوم بالمحاسبة في حساباته عن حصته من الأصول والخصوم والنواتج والخسائر، وعليه يمكن القوم أن هذه العمليات والتي تم إدراجها في هذا القسم قد تطرق إليها المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 اذي تم إلغائه في سنة 2011 وتعويضه بالمعيار الدولي IFRS 11 الترتيبات المشتركة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 15.

ثانيا. الإدماج وتجميع الكيانات

تضمن هذا القسم التعريف بالحسابات المدمجة والرقابة، طرق دمج الكيانات، النفوذ الملحوظ، وفارق الإدماج الأول. سيتم التطرق لهذين القسمين بنوع من التفصيل في المطلب الموالي.

كما جاء النظام المحاسبي المالي بمدونة حسابات ترجمة الإصلاحات المحاسبية الواردة في المرسوم التنفيذي 08 – 156 وهنا يقصد بالجانب التقني للمحاسبة وذلك من خلال طريقة تصنيف وترميز الحسابات الخاصة بالعمليات المدمجة، حيث يمكن التعريف بكل حساب كما يلي:

- **الحساب 104 فارق التقييم:** يسجل رصيد الأرباح والخسائر غير المسجلة في الربح أو الخسارة والناتجة عن التقييم بالقيمة العادلة لبعض بنود الميزانية، هذه البنود التي تتأثر بفروق التقييم هي إما أصول مالية غير متداولة مقاسة بالقيمة العادلة، أو صافي استثمارات في شركة تابعة أجنبية.[1]

- **الحساب 105 فارق إعادة التقييم:** تسجل أرباح إعادة التقييم المسجلة على الأصول الثابتة الخاضعة لإعادة التقييم، ثم يسجل في هذا الحساب التخفيضات في فروق إعادة التقييم، وتتضمن إعادة التقييم استبدال صافي القيمة الدفترية (بعد انخفاض قيمتها وإهتلاكها) لفئة الأصول بقيمتها العادلة (صافي سعر البيع).

- **الحساب 107 فارق المعادلة:** يتم فيه تسجيل جميع الفروقات التي تتأثر بها سندات المساهمة المقيمة بالمعادلة التي تم إقتنائها من طرف شركات مشاركة بما يعادلها من قيم أخرى ولا يظهر هذا الحساب إلا عند إعداد القوائم المالية المجمعة.[2]

- **الحساب 171 الديون المرتبطة بمساهمات المجمع:** يتمثل في جميع الديون التي تنشأ بين الشركة الأم وأحد شركاتها التابعة أو الشركات التي تكون في نفس المجمع أو أي شركة تملك فيها الشركة الأم سلطة إتخاذ القرار.

- **الحساب 172 الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع:** يتم في هذا الحساب تسجيل مساهمات الشركات الغير مرتبطة بنفس المجمع.

- **الحساب 207 فارق الإقتناء:** يسجل فارق الإقتناء إيجابيا أو سلبيا نتيجة عن عمليات تجميع الشركات في إطار عمليات الإندماج أو إقتناء أو إنصهار، حيث يمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي الغير جاري مهما كان رصيده.[3]

---

[1] Sonatrach, Manuel de comptabilité générale. Alger. 2010. P. 07.

[2] Ibid., P. 26.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 57.

- **الحساب 261 سندات الفروع المثبتة:** هي السندات التي تمتلكها الشركة الأم في الشركات التابعة أي التي تحوز فيها نسبة مساهمة كبيرة عادة تفوق 51% وتمارس فيها سيطرة مطلقة؛

- **الحساب 265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة:** يسجل في هذا الحسابات قيمة السندات التي تحوزها الشركة الأم في الشركات المشاركة.[1]

- **الحساب 266 الحسابات الدائنة الملحقة بحسابات المجمع:** يتم فيه تسجيل المعاملات التي تتم داخل المجمع كالمعاملات المتعلقة بإقتناء سندات الفروع من داخل المجمع أو مختلف عمليات الإقتراض؛[2]

- **الحساب 267 الحسابات الدائنة الملحقة بحسابات المجمع:** يمثل هذا الحساب الأصول المالية التي تخص المعاملات بين الشركاء لكن خارج المجمع الذي ينتمي إليها.[3]

- **الحساب 451 عمليات المجمع:** يسجل في هذا الحساب كل العمليات التي تتم بين أعضاء المجمع من الشركات والتابعة فيما يتعلق بالديون والمديونيات الناتجة عن التحولات المالية مهما كان نوعه أما ما يتعلق بالعمليات الأخرى كالبيع والشراء فيسجل ضمن حسابات الزبائن والموردين كما لو كانت كيان ليس له علاقة بالمجموعة.[4]

هذا بالنسبة للحسابات الرئيسية التي تضمنها مدونة الحسابات. بالإضافة إلى ذلك، هناك حسابات فرعية تتفرع عن الحسابات الرئيسية وهي كما يلي:

- حساب حقوق الأقلية ينتج عن الحساب الرئيسي 101؛

- حساب الإحتياطات المجمعة يتفرع عن حساب الإحتياطات 106؛

- حساب النتيجة المجمعة يتفرع عن حساب النتيجة 120.

يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي قد أعطى أهمية كبيرة للحسابات المجمعة من خلال تخصيص العديد من النصوص القانونية التي تنظم كيفية إعداد هذه الحسابات، بالإضافة إلى تعديل وإضافة العديد من الحسابات التي لم تكن موجودة في المخطط الوطني للمحاسبة كالحسابات الخاصة بفارق التقييم وإعادة التقييم، الحساب 107 فارق المعادلة، الحساب 265 السندات المقومة بواسطة المعادلة ...الخ، وبذلك أصبح هذا النظام يضم كل الحسابات الخاصة بأنواع الكيانات التي تدخل في تركيبة المجمع كالشركات تابعة، مساهمات، شركات مشاركة، ...الخ.

[1] Sonatrach., Op, Cit., P. 205.
[2] Ibid., P. 210.
[3] Ibid., P. 217.
[4] Ibid., P. 178.

المطلب الثالث: الإطار المفاهيمي والتنظيمي للتجميع المحاسبي في ظل قوانين النظام المحاسبي المالي SCF

من خلال هذا المطلب سنحاول عرض محتوى القانون 11-07 وكذلك محتوى المرسوم التنفيذي 08 - 156 المؤرخ في 26 جانفي 2008.

الفرع الأول: مضمون القانون 11-07 الخاص بالحسابات المجمعة والمدمجة

تطرق هذا القانون لخمس 05 مواد تضمنت التعريف بالحسابات المجمعة والمركبة وهي كما يلي:[1]

- تعرف الحسابات المجمعة وفق معيار مقر النشاط على أن كل كيان مقر نشاطه في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات يجب عليه إعداد ونشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات وذلك وفقا لنض المادة 31؛

- تهدف الحسابات المجمعة وفقا لنص المادة 32 لـ: "تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد"؛

- تقع مسؤولية إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة للكيان المهين والذي يطلق عليه الكيان المدمج وذلك وفقا لنص المادة 33؛

تطرق أيضا هذا القانون في المواد 34 و35 للحسابات المركبة سيتم عرضها فالنقطة الموالية.

الفرع الثاني: محتوى المرسوم التنفيذي 08 – 156 للنصوص القانونية الخاصة بالحسابات المجمعة

تطرق المرسوم التنفيذي 08 - 156 المؤرخ في 26 جانفي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المتضمن صدور النظام المحاسبي المالي ما يلي:

أولا. تعريف تجميع الحسابات

بالنظر لمضمون النصوص القانونية التي جاء بها هذا المرسوم نجد أنه لم يعرف الحسابات المجمعة بصورة واضحة لكنه أشار إليها من خلال مجموعة من المعايير، حيث تم التطرق لبعض هذه المواد في القانون 11-07 (31، 32، و33) لذلك سنقوم بعرض فقط المواد التي لم يتم ذكرها وهي المواد 132-04 و132-05، يمكن توضيحها على النحو التالي:[2]

[1] ا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 06.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 16.

- يعفى كل كيان مهمين من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كليه كيان أخر، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية. والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90% من حقوق التصويت كما ورد في المادة 4.132؛

- تم التطرق لمفهوم المراقبة والذي يقابله السيطرة في المعايير المحاسبية الدولية كما ورد في المادة 5.132 على أنها كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:

- ✓ الامتلاك المباشر أو الغير مباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان أخر؛
- ✓ السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها بموجب اتفاق مع شركاء أخرين؛
- ✓ سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان أخر؛
- ✓ سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب العقد؛
- ✓ سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.

ثانيا. العمليات المنجزة بصفة مشتركة

تضمن العمليات التي تمت بصورة مشتركة وذلك بموجب المواد من 1.131 إلى 4.131 وهي كما يلي:[1]

- تم التطرق لتعريف العمليات التي تتم بصورة مشتركة في المادة 1.131 على أنها:" اتفاق تعاقدي يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة. وتسجل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين."

- تم التطرق للعمليات المنجزة بصورة مشتركة المادة 2.131 على أنه:" عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصورة مشتركة ممسوكة من طرف مسير هو وحده المعروف قانونيا من طرف الغير، تكون أعباء ومنتوجات العمليات المنجزة بصورة مشتركة مشمولة في أعباء ومنتوجات هذا المسير وكل واحد من الشركاء المساهمين الاخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل منتوجات أو أعباء."

- كما تم التطرق للمراقبة المشتركة للعمليات المنجزة بصفة مشتركة في المادة 3.131 على أنها:" عندما تقتضي العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل واحد أو أكثر، فإن كل واحد من الشركاء المساهمين يدرج في الحسابات قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصته من المنتوجات والاعباء."

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 15-16.

- أما فيما يخص محاسبة العمليات التي تتم في إطار كيان منفصل فقد نصت المادة 4.131 على أنه: "عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل المشاركين مساهمة، فإن المشاركين يدرج كل واحد منهم في الحسابات القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والاعباء والمنتوجات وتدفقات الخزينة في الكيان المشترك."

ثالثا. إدماج الفروع والكيانات المشاركة

1. الحسابات المدمجة: تم الطرق إليها في المواد من 1.132 إلى 6.132 حيث تضمنت المواد من 1.132 إلى 4.132 تعريف الحسابات المجمعة في الفرع الأول من هذا المطلب، أما بالنسبة للمواد 5.132 و6.132 سيتم عرضها في المطلب الأول من المبحث الثالث.

2. إدماج الفروع: تم التطرق لطرق الدمج وتحويل الكشوف للكيانات الأجنبية وكذا المعلومات التي يحتويها الملحق في نصوص المواد من 7.132 إلى 10.132 وهي كما يلي:[1]

- تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة وفقا المادة 7.132 تبعا لطريقة التكامل الشامل.؛
- يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المادة 8.132 بالطريقة التالية:
  - ✓ تحول الأصول والخصوم على أساس سعر الاقفال؛
  - ✓ تحول الأعباء والمنتوجات حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، غير أمه لأسباب عملية يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب؛
  - ✓ تسجل فوارق الصرف الناتجة عن المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.
- إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية لكيان يشمله الإدماج سابقا بأكثر من ثلاثة أشهر لتاريخ إقفال السنة المالية للإدماج، فإن الكشوف المالية المدمجة تعد على أساس حسابات وسيطة تعد في تاريخ الادماج ويراقبها محافظ حسابات الكيان المدمج. وعند تعذر ذلك، من طرف مهني مكلف بمراقبة الحسابات وذلك وفقا للمادة 9.132؛
- يشمل الملحق على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجموع المتكون من الكيانات المندرجة في محيط الادماج كما هو موضح في المادة 10.132؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 16.

- يشمل كذلك جدولا لتغير محيط الادماج يبين جميع التعديلات التي أثر في هذا المحيط بفعل تغيير النسبة المئوية لمراقبة الكيانات السابق إدماجها، وبفعل عمليات اقتناء السندات والتنازل عنها.

3. إدماج الكيانات المشاركة: تضمن هذا العنصر تعريف وطريقة الإدراج في القوائم المالية المجمعة لهذا النوع من الكيانات وذلك وفقا للمادة 11.132 و12.132 على التوالي:[1]

- الكيان المشارك هو كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة. والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات التالية:

- ✓ الحيازة (المباشرة أو الغير مباشرة) لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت؛
- ✓ التمثيل في الأجهزة المسيرة؛
- ✓ المشاركة في عمليات إعداد السياسات الاستراتيجية؛
- ✓ المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.

- تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة حسب طريقة المعادلة وذلك كما يلي:

أ. على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:

- ✓ إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات؛
- ✓ احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمج؛

ب. على مستوى حساب النتائج المدمج:

- ✓ يقدم تحت عنوان خاص حصة المجمع في نتيجة الكيان المشارك؛
- ✓ الاخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجمع في حساب نتيجة الكيان المشارك.

من خلال التطرق للنصوص الخاصة بتجميع الحسابات والتي تستوجب إعداد الحسابات المجمعة والتي يطلق أيضا عليها "البيانات المالية المجمعة" أو "الحسابات المجمعة" أو "حسابات المجمع"، فإنه يجب إعدادها من حيث المبدأ كما هو الحال بالنسبة للحسابات الغير مجمعة (الحسابات الاجتماعية والحسابات الفردية) وذلك في غضون أربعة 04 أشهر من تاريخ الاغلاق. حيث يتم التجميع من خلال دمج كل أو جزء من حسابات الكيانات التي سيتم دمجها في حسابات الشركة المجمعة وذلك تبعا لدرجة السيطرة التي تمارسها الشركة الام.[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 16-17.

[2] Djelloul Boubir, Op, Cit., P. 20.

الفرع الرابع: الحسابات المجمعة وعلاقتها بالحسابات المركبة

يجوز للشركات التي تشكل تجمعا ولكن لا ينتج عن ذلك روابط حقوق الملكية إعداد حسابات مركبة وتقدم هذه الحسابات كما لو كانت كيان واحد، تتكون الحسابات المركبة من إجمالي الأصول والخصوم والاعباء والنواتج بنسبة 100% دون القضاء على استثمارات حقوق الملكية، ودون بيانات حقوق الملكية بين مصالح الشركات المندمجة وتلك الخارجية. يحتوي هذا التحليل على نقاط مشتركة مع الحسابات المجمعة بقدر ما تؤدي تقنية التجميع المحاسبي للإمتثال لقواعد التقييم المستمدة من نظام مرجعي مشترك وهي تختلف في نقاط معينة كمعالجة الأوراق المالية وعدم ظهور الشهرة وحقوق الأقلية خلال عملية الدمج.[1]

هناك مجموعة من الشروط والقواعد حددتها المواد 19.132، 19.132، و19.132 من النظام المحاسبي المالي لإعداد الحسابات المركبة، يمكن توضيح ذلك كما يلي:[2]

- الكيانات التي تشكل مجموعة إقتصادية خاضعة لنفس المركز الاستراتيجي لاتخاذ القرارات، واقعة أو غير واقعة في الإقليم الوطني دون أن تكون بينهما روابط قانونية "بالسيطرة" تقوم بإعداد وتقديم حسابات تسمى على سبيل الوجود "حسابات مركبة" كما لو تعلق الأمر بكيان واحد كما نصت المادة 19.132؛

- يخضع إعداد وتقديم الحسابات المركبة للقواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الاحكام الناجمة عن خصوصية الحسابات المركبة المرتبطة بعدم وجود روابط المساهمة في رأس المال كما ورد في المادة 20.132؛

- تنص المادة 21.132 تعد مقاييس الوحدة والتماسك التي تبرر إعداد وتقديم حسابات مركبة متوفرة في الحالات الأتية على الخصوص:

- ✓ كيانات يسيرها شخص معنوي واحد أو نفس مجموعة أشخاص لهم مصالح مشتركة؛
- ✓ كيانات تنتمي إلى قطاع التعاونيات أو التعاضديات، وتشكل مجموعة متجانسة ذات قيادة وإستراتيجية مشتركة؛
- ✓ كيانات هي جزء من مجموع بعينه غير ملحق قانونا بالشركة المشرفة (أو المشرفة الفرعية) ولكن لها نفس النشاط وتابعة لنفس السلطة؛

[1] Colinet F., Paoli S., Dupic P.-J. Op, Cit., P. 430.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 18.

- ✓ كيانات لها فيما بينها هياكل مشتركة أو علاقات تعاقدية واسعة بما فيه الكفاية لينشأ عنها سلوك اقتصادي منسق في الزمن؛
- ✓ كيانات ترتبط فيما بينها باتفاق تقاسم النتيجة (أو أي اتفاقية أخرى) ملزم بما فيه الكفاية، وكامل لكي يكون تركيب حساباتها أكثر تمثيلا لأنشطتها ولعملياتها منه للحسابات لكل واحد منها.

من خلال التطرق للنصوص القانونية للحسابات المركبة وفقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي فإنه هناك إختلاف كبير بين الحسابات المجمعة والحسابات المركبة، فهذه الأخيرة تنشأ من خلال ربط الشركات بعلاقات إقتصادية ويؤدي ترابط هذه الشركات فيما بينها إلى إنشاء حسابات لا يمكن تسميتها "حسابات مجمعة" لأنه لا يوجد إرتباط بالإعتماد على الشركة الأم، ولكنه يتعين عليها تقديم "حسابات مركبة" تتضمن جميع الكيانات، وبعبارة أخرى لا يمكنها القيام بالتجميع بسبب غياب "السيطرة" بالمعنى الواسع، حيث تقوم الشركة المقر بإعداد حسابات مركبة لتقديم جميع الحسابات الخاصة بالكيانات المعنية والتي تشكل محيط التجميع المحاسبي كما لو كانت كيانا اقتصاديا واحدا.[1]

من وجه نظر إقتصادية يعتبر الدمج la combination أوسع من التجميع في تطبيق واسع للعرف المحاسبي الأساسي وهو الجوهر على الشكل القانوني، والهدف منها هو عرض الأصول والوضعية المالية لمجموعة الكيانات التي تشكل وحدة إقتصادية واحدة، أما في النظام المحاسبي المالي scf يتم التعامل مع تجميع الحسابات بالمعنى الواسع، أما الاندماج المحاسبي combinaison comptable فقد تم التعامل معها بشكل سطحي للغاية.[2]

[1] Djelloul Boubir, Op, Cit., P. 101.
[2] Ibid., P. 19.

يمكن تلخيص الإختلاف بين الحسابات المركبة والحسابات المجمعة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم: (03-12) المقارنة بين الحسابات المجمعة والمركبة

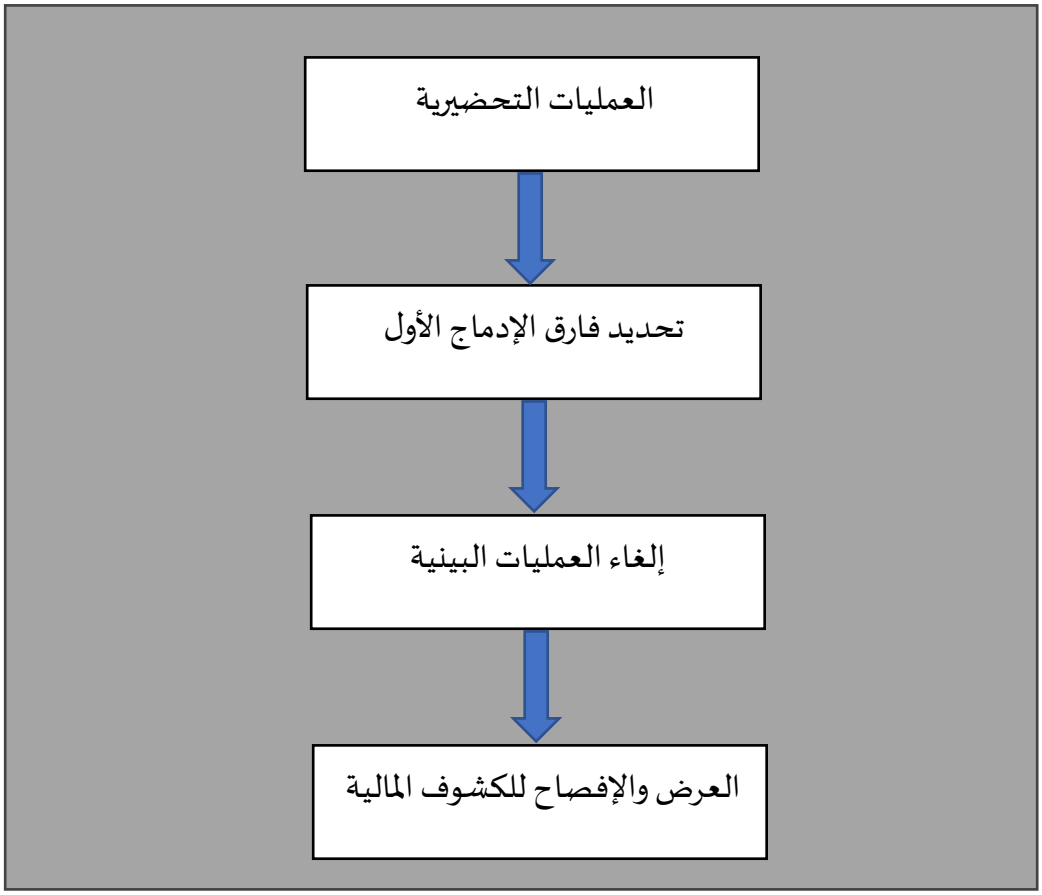
أوجه المقارنة	الحسابات المركبة	الحسابات المجمعة
المبدأ المحاسبي المطبق	الجوهر على الشكل القانوني	الشكل القانوني على الجوهر
مركز القرار	المقر الاجتماعي	الشركة الأم
السيطرة	ليس هناك سيطرة	وجود سيطرة
التسيير	تسير من طرف شخص واحد أو عدة أشخاص لهم مصالح مشتركة	إستقلالية في التسيير للشركات المكونة للمجمع.
المحاسبة	لا توجد محاسبة مستقلة	عندها محاسبة مستقلة
حقوق الملكية	لا تنشأ روابط حقوق الملكية	تنشأ روابط حقوق الملكية
المعالجة المحاسبية لعمليات الدمج	الدمج الكلي للأصول، الخصوم، الإيرادات، والاعباء بنسبة 100%.	الدمج يكون حسب نسبة السيطرة التي تمتلكها الشركة الأم في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة.
الشهرة (فارق الإقتناء)	لا تظهر عند إعداد الحسابات المركبة	تظهر عند إعداد الحسابات المجمعة
حقوق الأقلية	لا تظهر حقوق الأقلية	تظهر حقوق الأقلية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نصوص النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: الإجراءات التقنية لعمليات تجميع الحسابات

إن إجراءات عمليات التجميع تتم عبر عدة مراحل مهمة وفقا لمنهجية منظمة من أجل معالجة مختلف العمليات بشكل صحيح، من خلال هذا المبحث سيتم عرض مراحل تجميع الحسابات إنطلاقا من العمليات التحضرية إلى غاية إعداد القوائم المالية المجمعة أو الكشوف المالية المدمجة، حيث يمكن تلخيص هذه المراحل قبل البدأ في شرحها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (03-16): مراحل التجميع المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الأول: العمليات التحضيرية

من أجل القيام بعملية تجميع الحسابات لا بد من القيام بعمليات والتي تعتبر ضرورية تسبق عملية التجميع وتتمثل هذه العمليات في المراحل التالية:

الفرع الأول: تقديم القوائم المالية المتعارف عليها

تتمثل أولى المراحل لهذه العملية فيما يلي:

- الحصول على القوائم المالية المتعارف عليها بالنسبة للشركات التي يعنيها التجميع؛
- فتح ملف وذلك باستعمال برامج أو جداول؛
- القيام بإعداد التسجيلات المحاسبية للتجميع وذلك لمراكز الميزانية وحسابات النتائج.[1]

تتمثل أهم الحسابات التي يجب إستحداثها في مراكز التجميع فيما يلي: إحتياطات المجمع، النتيجة المجمعة، حقوق الأقلية، فارق الاقتناء، السندات المقومة بالمعادلة، ضرائب مؤجلة أصول، ضرائب مؤجلة خصوم، فوائض/نواقص القيمة للسندات المقومة بوضع المعادلة، مخصصات الإهتلاكات والمؤونات، جدول النتيجة.[2]

الفرع الثاني: مرحلة توحيد البيانات الأساسية

أولا: توحيد تواريخ إقفال القوائم المالية

يجب أن تكون القوائم المالية للشركات الداخلة في عملية التجميع والمستخدمة في إعداد القوائم المالية المجمعة في نفس تاريخ الإبلاغ وفي حالة ما إذا كانت القوائم المالية للشركات التابعة مختلفة عن القوائم المالية للشركة الأم فيجب إجراء بعض التعديلات مع الأخذ في الاعتبار الأحداث الهامة التي وقعت مع تاريخ إعداد القوائم المالية للشركة الأم.[3]

إن مراعاة تاريخ الاقفال ينطبق على الشركات التي تدخل في نطاق التجميع المحاسبي سواء كانت شركات تابعة أو شركات زميلة أو مشاريع مشتركة.[4]

ثانيا: تعديلات التقييم والعرض

يوصي المعيار المحاسبي الدولي IFRS 10 بضرورة إعداد القوائم المالية المجمعة باستخدام طرق وسياسات محاسبية موحدة للمعاملات المتشابهة والأحداث التي تتم في نفس الظروف.

---

[1] رشيد عربوة، مرجع سابق، ص. 112.

[2] Memento Expert, Comptes consolides, France : édition Francis Lefebvre, 2013, P. 135.

[3] Messekadji Chafik, Op, Cit., P. 42.

[4] رشيد عربوة، مرجع سابق، ص. 113.

يجب إعداد القوائم المالية المجمعة بإستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في ظل ظروف مماثلة أيضا، مبدأ التوحيد الذي يجب مراعاته عند إعداد القوائم المالية المجمعة يتعلق بكل من تقييم وعرض جميع القوائم المالية وكذلك المعلومات الواردة في الملحق، كما يفترض هذا المبدأ أنه يتم تحديد مخطط موحد للحسابات.[1]

الغرض من إعادة صياغة الحسابات الفردية هو تصحيح هذه الاختلافات بين الأساليب المستخدمة في الحسابات الفردية والطرق المطبقة على الحسابات المجمعة من أجل ضمان الاتساق من خلال إدخالات المحاسبة، عندما يتم وضع الحسابات المجمعة في إطار المعايير المحاسبية (IAS / IFRS) يجب على جميع الشركات المجمعة إعداد حساباتها في الإطار المختار وكذلك تطبيق قواعد التقييم والعرض المعتمدة.[2]

تتمثل تعديلات التقييم والعرض فيما يلي:

1. تحويل حسابات الشركات الأجنبية: يتعامل المعيار المحاسبي الدولي IAS 21 "أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" مع تحويل البيانات المالية للأنشطة في الخارج والتي يتم تضمينها في القوائم المالية للمجمع عن طريق التجميع الكلي أو النسبي أو طريقة حقوق الملكية، إذ أنه من الضروري التميز بين:

- **العملة الوظيفية أو التشغيلية:** تتمثل في عملة البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها الشركة ويتم استخدامه لتقييم الأصول والخصوم والمعاملات الجارية للشركة؛
- **عملة العرض:** وهي العملة المستخدمة لعرض القوائم المالية.

عندما تكون العملة الوظيفية للشركة هي عملة الاقتصاد ذات التضخم المرتفع، يجب على الشركة إعادة صياغة بياناتها المالية وفقا للمعيار المحاسبي IAS 29 "التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع".

يحدد المجمع العملة الوظيفية لكل من الشركات الفردية في محيط التجميع المحاسبي وتحول القوائم المالية لهذه الكيانات إلى عملة العرض،[3] حيث يتم تحويل العملة الوظيفية إلى عملة العرض بإستخدام طريقة سعر الإغلاق ويتم ذلك على النحو التالي:

- يجب تحويل الأصول والخصوم (باستثناء الأموال الخاصة) بسعر الإغلاق؛
- يجب تحويل الإيرادات والمصاريف الخاصة بكل جدول حسابات النتائج للكيان بسعر الصرف المعمول به؛

[1] Robert Obert, Comptabilité et audit, Op, Cit., P. 223.
[2] Bruno Bachy, Michel Sion, Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, 2eme édition, Dunod, Paris, 2009, P. 63.
[3] Elisabeth Bertin et autres, Op, Cit., P. 224.

أما فيما يخص النظام المحاسبي المالي فقد حدد كيفية تحويل حسابات الشركات الأجنبية والتي هي في شكل فروع فقط، بالإضافة إلى ذلك أضاف إمكانية اعتماد سعر صرف متوسط او مقرب وذلك في حالة تحويل الإيرادات أو المصاريف.[1]

هناك طريقة أخرى وهي طريقة السعر التاريخي والتي تطبق على الشركات الغير مستقلة والتي تكون عملتها ضعيفة وحسب هذه الطريقة فإن:

- يتم تحويل العناصر الغير نقدية حسب السعر التاريخي؛[2]

- تحويل العناصر النقدية حسب سعر الإقفال للعمليات؛

- عناصر الإيرادات والمصروفات تحول عموما وفق سعر الصرف السائد في تواريخ المعاملات أثناء حدوثها، وعمليا تحول حسب السعر المتوسط للدورة؛

- إذا كان الأصل محولا بالسعر التاريخي فإن إهتلاك أو مؤونة هذا الأصل تحول أيضا بالسعر التاريخي له.[3]

2. الضرائب المؤجلة: عند إعداد القوائم المالية المجمعة يجب الأخذ في الاعتبار الضرائب المؤجلة، والهدف من الاعتراف بالضرائب المؤجلة هو جعل المصاريف الضريبية متوافقة مع النتيجة المحاسبية[4]، حيث ينص المعيار المحاسبي الدولي IAS 12 "ضرائب الدخل" أن الأعباء (أو المنتوجات) الضريبية تساوي المبلغ الإجمالي للضريبة مستحقة الدفع والضريبة المؤجلة المدرجة في تحديد صافي ربح السنة.[5]

عند إعداد الحسابات المجمعة يتم أخذ الضرائب المؤجلة في الاعتبار وليس الضرائب الحالية، والتي تنشأ بسبب الإختلافات المؤقتة بين القاعدة الجبائية في الحسابات الفردية والقاعدة المحاسبية في الحسابات المجمعة ويتم تفسير هذه الاختلافات من خلال إعادة المعالجات أو الفروق في الحسابات الفردية بين المحاسبة والجباية.[6]

3. الأصول الثابتة (باستثناء الأدوات المالية)

هناك أربع معايير محاسبة تتعامل مع الأصول الثابتة وهي:

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الممتلكات والألات والمعدات؛

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 الانخفاض في قيمة الأصول؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 19.

[2] معتز أمين السعيد، محاسبة الشركات، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.، ص. 254.

[3] Elisabeth Bertin et autres, Op, Cit., P. 227.

[4] Bruno Bachy, Michel Sion, Op, Cit., P. 67.

[5] Elisabeth Bertin et autres, Op, Cit., P. 233.

[6] Christelle Baratay, Comptabilité et Audit, Edition Gualino Lextens, paris. 2021. P. 158.

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول الغير ملموسة؛

- المعيار المحاسبي الدولي IAS 40 الاستثمارات العقارية؛

وفقا للمعايير المحاسبية IAS/IFRS يمكن تقييم الأصول الثابتة وفقا لطريقة التكلفة كما يتم أيضا تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة في نهاية السنة المالية، حيث يجب إجراء عملية إعادة التقييم التي لا يمكن ان تتعلق إلا بفئة واحدة من الأصول الثابتة.

ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 40 يجب عزل الاستثمارات العقارية تحت عنوان محدد للأصول الثابتة، في نهاية السنة يمكن تقييمها إما باستخدام طريقة التكلفة أو باستخدام نموذج القيمة العادلة ويتم إضافة الربح أو الخسارة الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة للاستثمار العقاري في نتيجة السنة التي حدثت فيها.[1]

وفقا للنظام المحاسبي المالي فإن تكلفة الأصل تتمثل في تكلفة الاقتناء والرسوم والاعباء المباشرة الأخرى، ولا يتم إدراج المصاريف العامة والإدارية والخاصة بالتأسيس الشركة[2]، ويتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم. غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه.[3]

4. عمليات الايجار التمويلي

لتحديد ما إذا كان عقد الايجار تمويلي أو تشغيلي يحدد معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 16 ما يلي:" يمنح العقد المستأجر خيار شراء الأصل بسعر ينبغي أن يكون أقل من قيمته العادلة في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة الخيار بشرط أن يكون هناك من البداية يقين معقول بممارسة هذا الخيار".

منذ تاريخ 01 جانفي ألغى المعيار بالنسبة للمستأجر التمييز بين عقود الايجار التمويلي والتشغيلي بحيث يجب الاعتراف بجميع العقود فالميزانية.[4]

تعتبر أصول الشركات المدمجة التي تستحوذ عليها بواسطة عقود تخص قرض الإيجار ليست ملكا لها في استثمارات مؤجرة فلا تظهر في أصولها، كما أنها لا تهتلك كذلك بالنسبة للإيجارات المدفوعة تمثل أعباء

[1] Elisabeth Bertin et autres, Op, Cit., P. 234.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 08.

[3] زينب بوغازي، توحيد حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة لمجمع صيدال- أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس -سطيف 1، 2017، ص. 131.

[4] Christelle Baratay, Op, Cit., P. 161.

للاستغلال وفي نهاية العقد بإمكانها الحيازة على ملكية هذا الاستثمار بسعر مقنن متفق عليه في العقد، وفي حالة الحصول عليه يسجل ويظهر في الأصول بقيمة الحيازة.[1]

وفقا للنظام المحاسبي المالي يتم إدراج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني وتدرج الإيجارات خلال مدة العقد في الحسابات لدى المؤجر كما لدى المستأجر.[2]

5. الأدوات المالية

تتطلب المعايير المحاسبية الدولية الاعتراف في الميزانية بجميع الأدوات المالية بما في ذلك الأدوات المالية المشتقة، وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 32 "عرض الأدوات المالية" فإن الأداة المالية عي عقد ينتج عنه أصل مالي لكيان واحد أو أداة حقوق ملكية لكيان أخر.

- **الأصول والخصوم المالية باستثناء أدوات التحوط:** يتم تقييم جميع الأصول المالية على أساس تكلفتها وفقا لمبدأ القيمة العادلة للمقابل المحدد والتي يجب تحديدها بالرجوع إلى سعر المعاملة أو سعر السوق، حيث يتم إضافة تكاليف المعاملة المنسوبة مباشرة للاستحواذ في إعادة التقييم المبدئي إذ، تتميز كل فئة بقواعد التقييم وبطريقة محاسبية محددة في نهاية السنة المالية.[3]

- **أصول المعاملات المالية وخصوم المعاملات:** وفقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS يتم قياس الأصول والخصوم المالية بالقيمة العادلة من خلال حساب النتائج.

وفقا للنظام المحاسبي المالي لا يتم الاعتراف بأرباح رأس المال غير المحققة إذ أنه يمكن إدراج الأرباح المحققة في تاريخ إقفال السنة المالية في نتيجة السنة المالية، كما يمكن تسجيل تكاليف الاستحواذ على الأوراق المالية إما كمصروفات أو إضافتها لتكلفة الأصل؛[4]

- **القروض والمدينون:** مثل الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق فهي كذلك يتم قياسها بالتكلفة المهتلكة، باستخدام معدل فائدة فعلي؛

- **الأصول المالية المتاحة للبيع:** في نهاية السنة يجب الاعتراف بالتغير في قيمة حقوق الملكية باستخدام حساب "فارق إعادة التقييم على الأدوات المالية"، وقت التنازل عن هذا الأصل يتم تسجيل الربح أو الخسارة في النتيجة.

---

[1] رشيد عريوة، مرجع سابق، ص. 120.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 13.

[3] Elisabeth Bertin et autres, Op, Cit., P. 239.

[4] Ibid., P. 240.

أما وفقا للنظام المحاسبي المالي فإنه يجب عدم تسجيل أي مكاسب رأسمالية، بالإضافة لهذه الفئات الأربعة يجب أن نظيف الالتزامات المالية الأخرى (المقيمة بالتكلفة المهتلكة) والاستثمارات في الشركات التابعة أو الكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة أو الشركات الزميلة (التي سيتم إعادة بيانها أثناء التجميع) والأصول والخصوم المالية المستخدمة كأدوات تحوط.[1]

6. معالجة الإعانات

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 20 الخاصة بالمحاسبة عن الإعانات الحكومية يمكن الاعتراف بالإعانات المرتبطة بالأصول إما كالتزام في الميزانية أو كخصم من تكلفة الأصول الممولة.[2]

يتم تسجيل الإعانات في حقوق الملكية (رؤوس الاموال) وفقا للمعايير المحاسبية IFRS حيث يتم إعتبارها كإيرادات ويتم إرفاقها بالسنوات المستقبلية والتي ستزيد من النتيجة، وبالتالي يجب الاعتراف بالإيراد مقدما.[3]

أما وفقا للنظام المحاسبي المالي فيتم إدراجها في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات وبنفس وتيرة التكاليف التي تلحق ويفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبيتات القابلة للاهتلاك تكون الكلفة هي الاهتلاك. وهكذا فإن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات وذلك حسب تناسب الاهتلاك المحتسب، وفي عرض الميزانية تشكل الإعانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة.[4]

لمعالجة إعانات الاستثمار لابد من إلغائها من حسابات التجميع حيث يتم إلغائها من رأس المال الخاص وذلك على النحو التالي:

- إما بتسجيل حساب إعانات الاستثمار في حسابات التجميع بحيث تلغى من رأس المال الخاص؛
- تسجل إعانات الاستثمار كإيراد مسجل مسبقا والتسجيلات المقيدة على عدة دورات يتم تسجيلها في حسابات التجميع أو تسجل في الحساب 1387 إيرادات وأعباء أخرة مؤجلة؛

يتم إدراج معالجة الضرائب المؤجلة في الحسابات المجمعة وذلك طبقا لنص المادة 13/248 من القرار المؤرخ في 23 مارس 1967 ولا يتم تسجيلها في الحسابات الفردية، أما بالنسبة للفروقات الناتجة يتم تبريرها محاسبيا في الضرائب المؤجلة.[5]

---

[1] Robert Obert, Fusion Consolidation L'essentiel en fiches, Op, Cit., P. 106.
[2] Robert Obert, Marie-Pierre mairesse, Op, Cit., P. 256.
[3] Christelle Baratay, Op, Cit., P. 159.
[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 13.
[5] رشيد عربوة، مرجع سابق، ص. 122.

7. معالجة المؤونات المقننة: تعتبر المؤونات على أنها ليست ذات خاصية إقتصادية واضحة وفي الحسابات الفردية للشركات تعتبر خرقا لمبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، وبالتالي يجب إقصاء أي تأثيرات على الحسابات المجمعة.[1]

وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يجب إلغاء هذه المؤونات والهدف من التجميع المحاسبي هو استبعاد هذه المؤونات من الحسابات الفردية والاخذ في الاعتبار الفروق المؤقتة التي تولد ضرائب مؤجلة.[2]

8. العقود طويلة الأجل: في الحسابات الفردية يمكن للشركة إعتماد طريقة الإنجاز والتي يتم الإعتراف بالنتيجة فقط في نهاية العقد في 31 ديسمبر من كل سنة كما يتم الاعتراف بالأعمال المنجزة وهذه الطريقة لا تعكس الواقع الاقتصادي، أما الطريقة الثانية فتتمثل في طريقة التقدم في الأشغال، تتيح هذه الطريقة تقديم معلومات أفضل الحسابات حيث يعطي التجميع المحاسبي الأفضلية لها، كما ينص المعيار الدولي IFRS 15 أن الطريقة المستخدمة يجب أن تعكس النقل التدريجي للسيطرة على السلع والخدمات إلى العميل.[3]

9. هوامش المخزونات: تؤدي مبيعات البضائع بين شركات المجمع إلى إعادة تقييم المخزون وتوليد هامش وهمي، يجب إلغاء هذا الهامش الموجود في المخزونات من شركات المجمع الأخرى إذا كان مبلغه كبيرا.[4]

يتم معالجة المخزونات داخل المجمع عن طريق إتباع طريقة تقييم موحدة، وفي حالة إختلاف طرق التقييم بالنسبة للشركات الداخلة في محيط التجميع يتوجب عليها إتباع الطريقة المتبعة من طرف الشركة الأم.[5]

المطلب الثاني: تحديد فارق الإدماج الأول

يعرف فارق الإدماج الأول في نص المادة 13.132 على أنه: "يتم تحديد فارق الادماج الأول المثبت لدخول كيان ما في محيط التجميع المحاسبي بالفرق بين تكلفة اقتناء السندات للكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات والحصة المعاد تقيمها لرؤوس الأموال الخاصة والتابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول الكيان محيط التجميع المحاسبي."[6]

---

[1] Robert Obert, Marie-Pierre mairesse, Op, Cit., P. 255.
[2] Christelle Baratay, Op, Cit., P. 159.
[3] Ibid., P. 166.
[4] Colinet F., Paoli S., Dupic P.-J. Pratique des comptes consolidés, 6e édition, Edition Dunod. Paris. 2016, P. 175.
[5] رشيد عريوة، مرجع سابق، ص. 120.
[6] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 17.

الفرع الأول: مكونات فارق الإدماج الأول

يتكون فارق الادماج الأول من عنصرين إثنين هما فارق التقييم وفارق الاقتناء:

أولا: فارق التقييم

يعرف فارق التقييم في نص المادة 14.132 من النظام المحاسبي المالي على أنه: " هو الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات."[1]

يتمثل الهدف الرئيسي من معالجة فارق التقييم هو إعادة تقييم الاستثمارات والذي يؤدي إلى زيادة احتياطات المجموعة بالإضافة زيادة حقوق الأقلية وحقوق المجموعة في حالة طريقة الاندماج الشامل، كما أن فارق التقييم لا يظهر في الأصول وإنما يتم تضمينه في أصل معين.[2]

ثانيا: فارق الاقتناء أو الشهرة

يعرف فارق الاقتناء في نص المادة 14.132 من النظام المحاسبي المالي على أنه:" فارق الاقتناء أو حسن التفاتة Good Will الذي هو عبارة عن فائض فارق الادماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل."[3]

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لمكونات فارق الادماج الأول

أولا: فارق التقييم

يجب تسجيل فارق التقييم على مستوى كل بند ذي صلة، ينتج عن فارق التقييم بين القيمة الدفترية الموحدة لعنصر الأصول أو الخصوم وقيمة الضريبية التي تنتج عنها ضريبة مؤجلة قابلة للاهتلاك.[4]

- حسب نص المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن فارق إعادة التقدير خاضع للضريبة حيث يتم تسجيله في النتيجة الجبائية وذلك في أجل أقصاه 05 سنوات[5]، وعليه يجب حساب قيمة الضرائب المؤجلة خصوم واستبعادها من مجموع الأصول بالقيم العادلة.[6]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 17.

[2] رشيد عريوة، مرجع سابق، ص. 131.

[3] حاج علي ن، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2012، ص. 79.

[4] Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Op, Cit., P. 294.

[5] وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، ص. 43.

[6] بدر الزمان خمقاني، محاسبة الشركات المعمقة دروس وتمارين محلولة، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021، ص. 19.

ثانيا: فارق الاقتناء

يتم معالجة فارق الاقتناء أو الشهرة حسب طبيعته سواء كان فارق الاقتناء موجب أو سالب، لكن عندما يتعذر تحديد فارق الاقتناء بين مكوناته فمن المقبول أن يتم إدراج المبلغ الكامل في الحساب 207 ويتم توزيع فارق التقييم على العناصر القابلة للتحديد للأصول المعنية، حتى يتم تخفيض هذه الأصول إلى قيمتها العادلة المحددة في تاريخ الاستحواذ[1]، وفيما يلي مكونات فارق الاقتناء كما يلي:

1. فارق الإقتناء الموجب

- يتم يسجل فارق الإقتناء الموجب في الأصول الغير جارية تحت عنوان مستقل في حـ/ 207 وذلك في شكل زيادة في الأصول وذلك وفقا للمادة 15.132.[2]

- بالنسبة لإهتلاك فارق الاقتناء الموجب فبعد تقدير مدة إهتلاكه والإعتراف به ضمن الأصول غير الجارية يتم تحديد قسط الاهتلاك السنوي ويتم تسجيله ضمن حساب 2807 إهتلاك فارق الاقتناء.[3]

- أما فيما يخص خسارة القيمة فقد نصت المادة 16.132 من النظام المحاسبي المالي على أنه:" تتم في كل عملية جرد مقارنة مبلغ فارق الاقتناء الإيجابي مع القيمة الاقتصادية (أو القيمة النفعية) للعناصر الغير مادية التي يشكلها هذا الفارق ومن المحتمل إثبات خسارة قيمة فارق الاقتناء عند الاقتضاء لإرجاع مبلغ هذا الفارق إلى قيمته الاقتصادية. وهذه الخسارة في القيمة لا تنعكس."[4]

2. فارق الاقتناء السالب

تطرق النظام المحاسبي المالي في نص المادة 17.132 لفارق الاقتناء السالب (أو حسن التفاتة سلبية) على أنه يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي في شكل منتوج تبعا لوظيفة أصله، وذلك وفقا للحالات التالية:

- عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة، يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات؛

- عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة، وقيمة اقتنائها، فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول؛

---

[1] Boubir, Djelloul, Op, Cit., P. 56.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 17.

[3] بدر الزمان خمقاني، مرجع سابق، ص. 29.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 17.

- عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية، ولا بأصول غير نقدية فإنه يدرج على شكل منتوجات؛[1]

من خلال التطرق لفارق الإدماج الأول ومكوناته وفق للنظام المحاسبي المالي يمكن القول أنه يتم تحديد فارق الإقتناء أو الشهرة على مدى فترة يجب أن تعكس بشكل معقول قدر الإمكان الإفتراضات والأهداف التي تم تحديدها لذلك لا توجد فترة إهتلاك محددة مما يترك للشركات خيار تحديد عدد سنوات الإهتلاك، مقارنة بما جاء به المعيار الدولي IFRS 03 الذي ينص على إختبار تدني قيمة الشهرة أي تسجيل خسارة القيمة.

المطلب الثالث: إجراءات إقصاء العمليات البينية (الإستبعاد)

تهدف هذه الإقصاءات البينية بين شركات المجمع لإظهار العمليات والنتائج المحققة مع الشركات الأخرى فهناك بعض العمليات التي تنشأ بين الشركة الأم وشركاتها التابعة والتي تتطلب معالجات محاسبية قبل الشروع في إعداد القوائم المالية المجمعة، حيث يمكن أن تتمثل هذه المعاملات في شراء وبيع البضائع، إقتناء الأصول الثابتة، إقراض واقتراض، عن طريق التنازل أو إقتناء السندات المصدرة في نطاق الشركة الأم والشركة التابعة. وعليه فإن هذه العمليات في حالة عدم إقصائها سوف تأدي لتضخم في الأصول والخصوم دون مبرر[2]، لذا فإن الأمر يتطلب أن يتم استبعاد العمليات التي تتم بين شركات المجمع عند إعداد القوائم المالية المجمعة وكذلك بالنسبة للأرباح والخسائر التي تنتج عن هذه العمليات إذا لم يتم التصرف بالأصول إلى أطراف خارجية، بحيث تعكس تلك القوائم فقط أثر العمليات بين شركات المجمع ككل من ناحية والأطراف الخارجية من ناحية أخرى[3]، إذ أنه يمكن التميز بين نوعين من الإقصاءات وهي كما يلي:

الفرع الأول: الإقصاءات بدون تأثير على الوضعية الصافية النتيجة المجمعة

تتمثل العمليات الداخلية للمجمع التي ليس لها تأثير على النتيجة المجمعة في تلك العمليات كالقروض، الحقوق والديون، الحسابات الجارية، والحصص المتداولة بين الشركات، كما أن هذه العمليات المتبادلة تتمثل في مجموع التدفقات ذات المبالغ المتساوية بين شركتين تابعتين لنفس المجمع كما يجب الأخذ بعين الإعتبار طرق التجميع المطبقة.[4]

يمكن تلخيص العمليات التي هي بدون تأثير على نتيجة المجمع في النقاط التالية:[5]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 17-18.

[2] معتز أمين السيد، مرجع سابق، ص. 159.

[3] حسين القاضي، د مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000. ص. 231.

[4] رشيد عربوة، مرجع سابق، ص. 125.

[5] Chafik Messkadji, Op, Cit., P. 47.

1. العمليات الذميمة: تشمل العمليات التي تؤثر على الحسابات المتبادلة لأصول وخصوم الشركات المجمعة في حسابات الميزانية؛ الإقراض والاقتراض، الزبائن والموردون، المدينون والدائنون، أوراق الدفع والقبض.

2. عمليات التسيير: وهي العمليات التي تؤثر على حسابات النواتج والمصاريف المتبادلة بين الشركات المجمعة وتتمثل في: حسابات المصاريف والايرادات: خدمات، أداء الخدمات، مصاريف ونواتج مالية، مصاريف أخرى.

ويمكن تلخيص الإجراءات المتبعة في الاستبعاد فيما يلي:[1]

- **إحصاء الحسابات بين شركات المجمع:** خلال هذه المرحلة يتم جرد كل الحسابات ومراقبة تناظرها ثم القيام بعملية القارنة بين الحسابات المتبادلة وتحديد الحسابات الغير متبادلة والتي يمكن أن يكون سببها تسديدات لم تسلم، أو سعر صرف العملات الأجنبية، مخصصات أو نتائج قيد التحصيل في نهاية الفترة؛
- **تسوية الحسابات:** بعد تحديد الأسباب التي أدت لعدم تناظر الحسابات يتم تسويتها؛
- **الإستبعاد:** بعد عملية التسوية يتم إستبعاد الحسابات من القوائم المالية المجمعة.

الفرع الثاني: إقصاءات لها تأثير على صافي الوضعية والنتيجة المجمعة

تؤثر المعاملة بشكل محدد على نتائج المجمع عندما يتم تنفيذها خارجيا، في هذا المستو تعالج كما يلي:

1. إقصاء النتائج الداخلية:

في هذه المرحلة تختلف عملية الإستبعاد للعمليات الداخلية حسب طريقة التجميع المطبقة وذلك كما يلي:[2]

- في حالة تطبيق طريقة الادماج الكلي فإن العمليات التي تتم بين شركتين يتم فيها إقصاء والخسائر وكذلك فوائض القيم ونواقص القيم بنسبة 100% وبعد ذلك يتم تقسيمها بين حصة الشركة الأم والحصة حقوق الأقلية أو الحقوق الغير مسيطر عليها بالنسبة للشركات المعنية بالنتائج؛
- في حالة تطبيق طريقة المعادلة أو التجميع النسبي فإن العمليات التي تتم بين شركتين ففي هذه الحالة النتائج الداخلية المدمجة في الحسابات يتم إقصائها في حدود نسبة مساهمة الشركة الأم في رأس مال الشركات التي تكون تحت وضع المعادلة.

[1] Colinet François, Pratique des comptes consolidés, 3éme édition, Dunod, 2001, P. 200.
[2] Jean Michel Palou, Les Méthodes D'évaluation D'entreprise, 2eme Edition, Groupe Revue Fiduciaire, Belgique, 2008. P. 148.

2. أرباح المخزونات: إذا كانت شركة تابعة للمجمع لها مخزون تم شرائه من طرف شركة أخرى تابعة لنفس المجمع وقد تم تسجيله بهامش ربح، فإن هذا الهامش يجب استبعاده ما دام ذلك المخزون في حوزة الشركة المشترية ولم يتم بيعها خارج نطاق المجمع[1]، حيث تكون عملية الاستبعاد حسب الحالات التالية:[2]

- في حالة تطبيق طريقة الدمج الكامل فإن الاقصاء يكون بصفة مطلقة؛

- في حالة تطبيق طريقة الدمج النسبي فإن الاقصاء هنا يكون وفقا لنسبة الفائدة أي نسبة المساهمة؛

- في حالة تطبيق طريقة المعادلة فإنه الإلغاء يتم لغرض تقييم رأس المال ونتائج الشركات التي تخضع لهذا الأسلوب.

- تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:[3]

- على مستو الميزانية:

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
12**		من ح/ نتيجة الشركة البائعة	****	
	3**	إلى ح/ المخزون		****

- حذف هامش الربح الناتج عن التنازل عن المخزون

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
601**		من ح/ بضاعة مستهلة	****	
	12**	إلى ح/ نتيجة إجمالية		****

- على مستوى حساب النتائج:

- تعديل قيمة المخزون

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
60		من ح/ مشتريات مستهلكة	****	
	12**	إلى ح/ نتيجة الشركة البائعة		****

[1] François Colinet, Op, Cit., P. 163.

[2] رشيد عربوة، مرجع سابق، ص. 126.

[3] Chafik Messkadji, Op. Cit. P. 48.

- تعديل المخزون الأولي

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
12**		من ح/ نتيجة الشركة البائعة	****	
	60	إلى ح/ مشتريات مستهلكة		****

3. استبعاد المؤونات المشكلة: يعتبر وجود المؤونات بين شركات المجمع عند إعداد القوائم المالية المجمعة تسجيلا مزدوجا للخسائر من جهة وللمؤونات من جهة أخرى ولذلك فإنه يجب استبعاد هذه المؤونات.[1]

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- على مستوى الميزانية: إلغاء المؤونات

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
12**		من ح/ نتيجة الشركة البائعة	****	
	128**	إلى ح/ النتيجة المجمعة		****
	106**	ح/ الإحتياطات المجمعة		****

- على مستوى حساب النتائج: إلغاء قسط المؤونة

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
128**		من ح/ النتيجة المجمعة	****	
	12**	إلى ح/ نتيجة الشركة البائعة		****

4. إلغاء الخسائر الداخلية: في حالة القيام بإقصاء الخسائر الداخلية لابد من التأكد من قيمة العنصر المعالج من الأصول بحيث يجب ألا تتجاوز قيمة الخسارة قيمته الحالية، وذلك طبقا لمبدأ الحيطة والحذر فمثلا الخسارة الناجمة عن المخزون لا يمكن إقصائها لأن سعر البيع يتجاوز قيمته الحالية.[2]

5. إلغاء فوائض القيم الداخلية: فائض القيمة الداخلي الذي ينجم عن التنازل عن القيم الثابتة التي تتم بين شركات المجمع يجب إقصائه من أجل الرجوع للقيمة الحالية، بالإضافة إلى ذلك هذا الفائض يتم إقصائه من نتيجة الدورة، أما فيما يخص الفائض المحقق في الدورات السابقة يتم إقصائه من الاحتياطات[3]، يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

[1] François Colinet, Op, Cit., P. 177.

[2] رشيد عريوة، مرجع سابق، ص. 126.

[3] Evelyne Gurfein, Op, Cit., P. 184.

- **على مستوى الميزانية:** تسجيل قسط الإهتلاك

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيـان**	**المدين**	**الدائن**
2***		من ح/ قيمة الأصل المعني	****	
12**		ح/ نتيجة الشركة المتنازل عن الأصل	****	
	28**	إلى ح/ إهتلاك التثبيتات العينية		****
		تسجيل الإهتلاك		

- إهتلاك الأصل عند الشركة المقتنية أكبر من الإهتلاك المفترض

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيـان**	**المدين**	**الدائن**
68***		من ح/ مخصصات الإهتلاك	****	
	12***	إلى ح/ نتيجة الشركة المقتنية للأصل		****

- **على مستوى حساب النتائج: إلغاء الفائض المحقق**

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيـان**	**المدين**	**الدائن**
752		من ح/ فائض القيمة	****	
	12***	إلى ح/ نتيجة الشركة المتنازل على الأصل		****

- **تعديل الإهتلاك**

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيـان**	**المدين**	**الدائن**
12***		من ح/ نتيجة الشركة المقتنية للأصل	****	
	68***	إلى ح/ مخصصات الإهتلاك		****

6. **إلغاء الأرباح الموزعة:** تأخذ توزيعات الأرباح في الإعتبار مع النتيجة المجمعة لكل سنة مالية، كما يتم إقصاء الحصص التي تستلمها الشركة الأم من طرف الشركات الأخرى من حسابات النتائج المتعلقة بالدورة وكذلك إلغاء الأرباح المتعلقة بالسنوات السابقة التي لم يتم تسجيلها في الاحتياطات[1]، يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

[1] Christelle Baratay, Op, Cit., P. 179.

- **على مستوى الميزانية:** إلغاء الأرباح الموزعة[1]

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
128*		من ح/ نتيجة مجمعة	****	
	106*	إلى ح/ إحتياطات مجمعة		****

- إلغاء الأرباح المحققة في حالة دخول شركة جديدة محيط التجميع المحاسبي يكون القيد المحاسبي كما يلي:

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
128*		من ح/ نتيجة الشركة المقتنية للأصل	****	
	261	إلى ح/ سندات المساهمة		****

- **على مستوى حساب النتائج:** إلغاء المنتوجات المالية

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
76		من ح/ منتوجات مالية	****	
	128*	إلى ح/ نتيجة مجمعة		****

الفرع الثالث: إقصاء السندات

تهدف هذه الخطوة إلى:[2]

- إلغاء الأسهم وحقوق الملكية؛
- تسجيل حصة المجمع من الاحتياطات والنتائج؛
- تسجيل حصة الأقلية ضمن حقوق الملكية.

هذه الخطوة مهمة لأنها تهدف إلى توضيح كل من حصة المجمع وحقوق الأقلية لعناصر حقوق الملكية، حيث يتم تلخيص توزيع حقوق الملكية وفقا للمعادلات التالية:

- احتياطات المجمع: $RG(x) = CR_{(x)} \times \%\ IG_{SD(x)} - T_x$
- مصالح حقوق الأقلية: $IHM_{(x)} = CR_{(x)} - RG_{(x)} - T_{(x)}$
- نتيجة المجمع: $RTG_{(x)} = R_{(x)} \times \%\ IG_{SD(x)}$
- نتيجة حقوق الأقلية $RM = R_{(x)} - RTG_{(x)}$

[1] Chafik Messkadji, Op. Cit. P. 49.
[2] Colinet F., Paoli S., Dupic P.-J. Op, Cit., P. 190.

يمكن تطبيق هذه المعادلات عند استخدام طريقة الاندماج الكلي، وبموجب الطرق الأخرى حصة المجمع في الاحتياطات والنتائج تحسب بنفس الطريقة ولكن لا توجد حقوق الأقلية.

المطلب الرابع: العرض والإفصاح للكشوف المالية المدمجة

يعتبر العرض والإفصاح في الكشوف المالية أخر مرحلة من مراحل عمليات التجميع المحاسبي، حيث تتضمن الكشوف المالية المدمجة خمسة أساسية وهي كما يلي:

الفرع الأول: الميزانية المدمجة

أولا. الميزانية بشكل عام: يجب عرض الأصول والخصوم في الميزانية والتمييز بين العناصر الجارية والعناصر الغير جارية وذلك وفقا لنص المادة 2.220 من النظام المحاسبي المالي، ويتم تصنيف عناصر الميزانية كما يلي:

1. في جانب الأصول: تضم أصول غير جارية وجارية ويتم تصنيفها حسب درجة السيولة وهما كما يلي:

- التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة، الزبائن والمدينين الاخرين والأصول الأخرى المماثلة، خزينة الأصول الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

2. في جانب الخصوم: تضمن عناصر حقوق الملكية والديون وهما كما يلي:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الاقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى، الخصوم الغير جارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الاخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، مؤونات للأعباء والخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)، خزينة الخصوم السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

ثانيا. في حالة الميزانية المدمجة: يجب أن تظهر في الميزانية أو في الملحق وذلك وفقا للمادة 3.220 ما يلي:

- وصف وطبيعة وموضوع كل احتياط من الإحتياطات،
- حصة لأكثر من سنة للحسابات الدائنة والحسابات المدينة،
- مبالغ للدفع والاستلام: الشركة الأم، الفروع، الكيانات المساهمة في المجمع، جهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين...)، في إطار شركات رؤوس الأموال ومن أجل كل فئة أسهم، عدد الأسهم المرخصة الصادرة الغير محررة كليا، القيمة الاسمية للأسهم أو الفعلية إذا لم تكن للأسهم قيمة إسمية، تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية، عدد الأسهم التي يمتلكها الكيان وفروعه والكيانات المشاركة.
- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة؛
- الفوائد ذات الأقلية؛

ثالثا. نموذج الميزانية المدمجة: يتخذ نموذج الميزانية المدمجة الشكل التالي:

الجدول رقم (03-13): الميزانية جانب الأصول

الأصول	ملاحظات	الإجمالي N	اهتلاك رصيد N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية					
فارق بين الإقتناء- المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح إمتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصول					
مجموع الأصول غير الجارية					
أصول جارية					
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الأخرون					
الضرائب وما شابهها					
حسابات دائنة أخرى واستخدامات أخرى					
الموجودات وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة.					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 28.

الجدول رقم (03-14): الميزانية جانب الخصوم

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات –احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع) (1)			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذو الأقلية (1)			
المجموع (1)			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية			
موردون حسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية			
مجموع عام للخصوم			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 29.

(1) تستعمل لتقديم الكشوف المالية المدمجة

الفرع الثاني: حساب النتائج المدمج

أولا. حساب النتائج

هو بيان يلخص الأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة، وذلك وفقا للمادة 1.230، كما يجب أن يتضمن هذا الحساب المعلومات الأتية:

- منتوجات الأنشطة العادية، المنتوجات المالية والاعباء المالية، العناصر الغير عادية (منتجات وأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة؛
- أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية، المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.

ثانيا. حساب النتائج المدمجة

يتم إعداده في حالة الدمج الكلي وهذا بالجمع الجبري لحسابات الشركة والشركات التابعة 100%، كما يتم إظهار حصة النتيجة لحقوق الأقلية في خانة أسفل حسابات النتيجة وهي تساوي إلى النتائج الصافية للشركات التابعة مضروبة في نسبة المساهمة لكل شركة من الشركات التابعة. أما بالنسبة لحالة الدمج بطريقة المعادلة فيتم إعداد حسابات النتيجة في خانة أسفل حساب النتيجة بمسمى النتيجة في الشركات موضوع المعادلة والتي تساوي للنتائج الصافية للشركات موضوع المعادلة مضروبة في نسبة المساهمة.[1]

لا يتضمن حساب النتائج المدمج صيغة موحدة، حيث يمكن إعداده مع تصنيف المصروفات حسب الطبيعة أو الوظيفة وذلك حسب إختيار الكيان[2]، يجب أن يوضح هذا الحساب ما يلي:[3]

- حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛
- حصة حقوق الأقلية في النتيجة الصافية؛

[1] رشيد عربوة، مرجع سابق، ص. 151.

[2] Obert Robert, Comptabilité et Audit Manuel et Application, Op, Cit., P. 308.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 26.

- **نموذج حساب النتائج المدمج:** هناك نموذجين لهذا الحساب وهما حسب الطبيعة والوظيفة سوف نقتصر على عرض حساب النتائج حسب الطبيعة وذلك كما يلي:

الجدول رقم: (03-15) حساب النتائج حسب الطبيعة

البيان	ملاحظة	السنة N	السنة N-1
رقم الأعمال تغيير مخزونات المنتوجات المصنعة والمنتجات قيد الإنجاز الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1 إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى **2 إستهلاك السنة المالية**			
3 القيمة المضافة للإستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة			
4 الفائض الإجمالي عن الإستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
5 النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6 النتيجة المالية			
7 النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات)حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8 النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية- المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9 النتيجة غير العادية			
10 النتيجة الصافية للسنة المالية			

حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11 النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009، ص. 30.

الفرع الثالث: قائمة التغيير في الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل من رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، تتمثل المعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول على الأقل فيما يلي:[1]

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والاعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة.

لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لقائمة التغير في الأموال الخاصة المدمجة إلا أنه عند إعداد القوائم المالية المجمعة هناك بعض العناصر تظهر في هذا الجدول لذلك وجب التطرق إليها وهي كما يلي:[2]

- **التغير في محيط التجميع المحاسبي:** يتم التسجيل في هذه الخانة عمليات الحيازة أو التنازل عن السندات خارج المجمع، التغير في معدل الفائدة للمجمع المرتبط بالحيازة أو التنازل الغير مباشر، وعمليات الإندماج للشركات المتضمنة التنوع في الأموال الخاصة؛
- **التغير في الأموال الخاصة بنسبة الإدماج:** إذا كانت الشركة مدمجة بطريقة المعادلة المعطيات المسجلة في الأموال الخاصة وكذلك تأثير التسجيلات المحاسبية تقدم بواسطة نسبة الإدماج؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 26.

[2] رشيد عربوة، مرجع سابق، ص. 154-155-156.

- **تغيرات أسعار الصرف:** يتم تسجيل تغيرات أسعار الصرف على التسجيلات المتعلقة بالتجميع بالإضافة للحالات الأخرى التي يمكن مصادفتها كفارق الصرف بين النتيجة باستعمال السعر المتوسط والنتيجة باستعمال سعر الإقفال، ...الخ؛

- **تغير طرق الدمج:** يمكن أن يكون هناك تحول من طريقة لأخرى كالانتقال من طريقة المعادلة على طريقة الدمج الكامل أو العكس لذلك يجب أن تسجل في السطر المخصص لحصة الأموال الخاصة وفي العمود الموافق لرفع رأس المال وتخفيض رأس المال وتغير محيط التجميع المحاسبي.

الجدول رقم (03-16): جدول تغيرات الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في N-2/12/31						
تغيير الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامة. إعادة تقييم التثبيتات. الأرباح أو الخسائر الغير مدرجة في الحسابات. الحصص المدفوعة. زيادة رأس المال. صافي نتيجة السنة المالية.						
الرصيد في N-2/12/31						
تغيير الطريقة المحاسبية. تصحيح الأخطاء الهامة. إعادة تقييم التثبيتات. الأرباح أو الخسائر الغير مدرجة في الحسابات. الحصص المدفوعة. زيادة رأس المال. صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في N/12/31						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009، ص. 37.

الفرع الرابع: جدول سيولة الخزينة

يهدف جدول سيولة الخزينة حسب المادة 1.240 في إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة، حيث يقدم هذا الجدول مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها.[1]

هناك طريقتين لعرض جدول سيولة الخزينة وهي الطريقة المباشرة الموصى بها من طرف النظام المحاسبي المالي والطريقة الغير مباشرة، ويرجع الإختلاف بين الطريقتين إلى كيفية تقديم تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال فالطريقة المباشرة تشكل عنصر رئيسي لدخول وخروج السيولة الإجمالية للزبائن والموردين والضرائب وغيرها من العناصر المعنية بتدفقات الخزينة المرتبطة بأنشطة الإستغلال وذلك قصد إبراز التدفق المالي الصافي، بينما في الطريقة الغير مباشرة يتم الإعتماد على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من أثار المعاملات دون التأثير على الخزينة مثل الإهتلاكات والمؤونات ونقص القيم، تغيرات الضرائب المؤجلة والتي لا يرافقها تدفق نقدي حقيقي خارجي والزبائن والموردين التي بعد فترة معينة تتحول إلى تدفق نقدي داخلي أو خارجي، أو العناصر التي ليس لها علاقة بأنشطة الإستغلال كفائض أو عجز التنازل عن الإستثمارات.[2]

- **نموذج جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة:** يقوم هذا النموذج بحساب المقبوضات والمدفوعات النقدية الفعلية للدورات الرئيسية الثلاث للنشاط كما هو موضح في الجدول.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 26.

[2] رشيد عربوة، مرجع سابق، ص. 161-162.

الجدول رقم (03-17): جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة

البيان	السنة المالية	السنة المالية السابقة	الملاحظة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العمليات (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار			
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عملية التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عملية التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تأثيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة ومعادلتها عند إفتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009، ص. 35.

- **نموذج جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة الغير مباشرة:** ما يميز هذه الطريقة عن سابقتها في سهولة الحصول على المتطلبات ويسر الفهم والتحليل.

الشكل رقم (03-18): جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة الغير مباشرة

البيان	السنة المالية	السنة المالية السابقة	ملاحظة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل الإهتلاك الإهتلاكات والأرصدة تغير الضرائب المؤجلة تغير المخزونات تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى تغير الموردين والديون الأخرى نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (1)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار مسحوبات عن إقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن تثبيتات تأثيرات محيط الإدماج (1)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار قروض تسديد قروض			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل (ج)			
تغيرات الأموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 36.

- **جدول تدفقات الخزينة المدمج:** يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة المدمج من خلال الجمع الجبري لجداول التدفقات الفردية للشركات الخاضعة للدمج عن طريق الدمج الكلي مع الأخذ بعين الإعتبار المنهجية المعتمدة في إعداد الميزانية وجدول النتيجة المدمج وتتمثل هذه المعالجات في تسجيل التدفقات حسب كل صنف وإقصاء التدفقات البينية المتمثلة في عمليات الشراء والبيع (ديون، حقوق). [1]

الفرع الخامس: ملحق الكشوف المالية

يتضمن ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الاتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:[2]

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الام وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات او مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛

- المعلومات ذات الطابع العام او التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

يجب أن يتضمن الملحق جميع المعلومات ذات الطبيعة الهامة التي تسمح لمستخدمي الحسابات المجمعة بتقييم الأصول والوضع المالي ونتائج المجمع المكون من الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي، حيث تغطي المعلومات لسنتين ماليتين على الأقل.[3]

[1] رشيد عربوة، نفس المرجع أعلاه، ص. 162.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، القرار المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 25 مارس 2009 ص. 27.

[3] Obert Robert, Comptabilité et Audit Manuel et Application, Op, Cit., P. 308.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن القول أن ظهور مجمع الشركات في الجزائر كان نتيجة للتطورات التي مست البنية التنظيمية للمؤسسات في الجزائر والإنتقال من النظام الإشتراكي إلى النظام الرأسمالي في نهاية القران الماضي، وظهور الخوصصة وكذلك توسع حجم النشاط الإقتصادي الذي يغلب عليه الطابع العام أي ملكية الدولة لكل القطاعات، ومن أجل التسيير الجيد لهذه القطاعات قامت الدولة بإنشاء مجمعات الشركات والتي إتخذت العديد من الأشكال (كالشركات القابضة، صناديق المساهمة، شركات تسيير المساهمات، المجمعات الصناعية) ما يضمن لها التحكم والسيطرة على كافة الأنشطة.

حددت نصوص القانون التجاري الجزائري الشروط الواجب توفرها حتى يمكن تشكيل المجمعات حيث خص فقط شركات المساهمة أو الأموال لتكون لها كامل الأهلية لتكوين مجمع الشركات، ومن بين الخصائص التي يتمتع بها هذا الأخير هي غياب الشخصية المعنوية عكس الشركات القابضة والتجمعات ذات الأهداف الإقتصادية التي لها كامل الشخصية المعنوية وتحكمها قواعد وإجراءات التأسيس كباقي الشركات التجارية.

قام المشرع الجزائري بتنظيم الحسابات المجمعة من خلال مجموعة من القوانين التي يسترشد بها المحاسبين من أجل إعداد الكشوف المالية المدمجة والتي تحدد الإجراءات والقواعد اللازمة لإعداد هذه الحسابات، وذلك من خلال إتباع منهجية منظمة متعارف عليها إنطلاقا من تحديد محيط التجميع المحاسبي ثم الإجراءات الواجب القيام بها خلال عملية التجميع إلى غاية الحصول على الكشوف المالية المدمجة.

يعتبر إعداد الكشوف المالية المدمجة أمرا في غاية الصعوبة وذلك نتيجة للتعقيدات التي تمر عليها عملية التجميع المحاسبي والتي تستوجب أن يكون القائم على هذه العملية يتمتع بالخبرة اللازمة في جميع الجوانب سواء القانونية أو المحاسبية إذا أنه خلال عملية التجميع يمكن إلتماس جميع أنواع المعالجات المحاسبية المعقدة والتي تتطلب دراية كاملة بالتغيرات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والقدرة على التحكم في هذه المعايير وكذلك نصوص النظام المحاسبي المالي SCF.

الفصل الرابع

نظام الإندماج الجبائي لمجمع الشركات

تمهيد:

لا يمكن الحديث عن الحسابات المجمعة دون التطرق للتجميع الجبائي بإعتبارهما أنظمة متعلقة بفكرة مجمع الشركات بالرغم من إختلاف وقواعد وتقنيات كل منهما. كان لإعداد الحسابات المجمعة أهمية كبيرة في تحديد النتيجة الصافية لجميع شركات المجمع كما لو كانت وحدة واحدة، ويتم تحديد هذه النتيجة عن طريق القيام بالعديد من المعالجات المحاسبية التي تفرضها مختلف المبادئ والقوانين من أجل توحيد الممارسة المحاسبية، كذلك بالنسبة للجانب الجبائي فعند الحديث عن المحاسبة لا يمكن إهمال الشق الجبائي، فقد ظهرت العديد من الأنظمة الجبائية الخاصة بالمجمعات من أجل تحديد النتيجة الجبائية الصافية. تبعا لفكرة طريقة الإندماج المحاسبي الذي يظهر النتيجة المجمعة أو المدمجة للمجمع، فإن نظام الإندماج الجبائي يهدف إلى إعداد ميزانية جبائية مدمجة ولكن هناك إختلاف كبير بين إجراءات تحديد النتيجتين المحاسبية والجبائية.

قام المشرع الجبائي الجزائري بإرساء نظام جبائي خاص بمجمعات الشركات يطلق عليه نظام الميزانية الموحدة أو نظام الاندماج الجبائي لمجمع الشركات وهو ما يسمح للشركة الأم أن تكون المسؤولة الوحيد أمام الإدارة الجبائية عن ضريبة الشركات التي تخضع لهذا النظام. إن تطبيق نظام الاندماج الجبائي لمجمع الشركات يقتصر فقط على شركات الأموال أو شركات الأسهم بشرط أن تكون هناك نسبة ملكية لرأسمال الشركات التابعة تفوق 90% وذلك وفقا لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إن تبني المشرع الجبائي لهذا النظام فهو بذلك قد حذ حذو المشرع الجبائي الفرنسي الذي كان سباقا لتطبيق هذا النظام منذ سنة 1988 لكن لم يكن هذا أول نظام يتم تطبيقه في فرنسا فقد هناك العديد من الأنظمة الجبائية التي سبقت هذا النظام، الفكرة الأساسية لهذا النظام تشبه لحد ما فكرة التجميع المحاسبي. من أجل تحديد النتيجة الجبائية الاجمالية فإنه تتم على مراحل انطلاقا من تحديد محيط الاندماج الجبائي أي الشركات المؤهلة لهذا النظام وبعدها تحديد النتيجة الجبائية لكل شركة ثم القيام ببعض المعالجات الجبائية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وأخير الحصول على النتيجة المدمجة وتحديد مبلغ الضريبة على هذه النتيجة.

من خلال هذا الفصل سنحاول التطرق في المبحث الأول للإطار النظري لنظام الاندماج الجبائي، أما في المبحث الثاني سيتم مناقشة محيط الاندماج الجبائي لمجمع الشركات وأخيرا في المبحث الثالث سيتم عرض الجوانب التقنية والمحاسبية لهذا النظام والمعاملة الجبائية للشركات التابعة التي تمارس نشاطها خارج الجزائر.

المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الاندماج الجبائي

من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق للخلفية التاريخية لنشأة هذا النظام والأنظمة الجبائية التي كانت مطبقة قبل ظهوره كما سيتم التعريف بهذا النظام في القانون الجبائي الفرنسي والجزائري، ومحاولة إبراز مزايا وعيوب هذا النظام وأخيرا سيتم عرض أنواع الأنظمة الجبائية المطبقة حول العالم وكذلك أنواع أنظمة الاندماج الجبائي التي تم استحداثها في فرنسا.

المطلب الأول: نشأة نظام الاندماج الجبائي

إرتبط ظهور التجميع الجبائي بالتجميع المحاسبي، فبعد إلزام المجمعات والشركات القابضة بإعداد الحسابات المجمعة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية القرن التسع عشر، قامت وزارة الخزانة الأمريكية بطلب التصريحات الجبائية المجمعة وذلك بموجب قانون الإيرادات من خلال إدخال نظام الربح الموحد " bénéfice consolidé" في سنة 1917. حيث يعتبر هذا أول قانون يلزم بتقديم تصريحات جبائية مجمعة لدى المصالح الضريبية[1]، ويعود سبب ظهور هذا النظام في أصله لمنع التهرب الضريبي مقارنة بالتجميع المحاسبي الذي نشأ عن ضرورة تقديم بيانات مالية ذات دلالة حول الشركات المكونة لمجمع. من خلال هذا المطلب سنحاول التركيز على تجربة الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا كونهما من البلدان الرائدة في هذا المجال.

الفرع الأول: التجربة الأمريكية في مجال توحيد الأرباح

يمكن تقسيم تطور نظام توحيد أرباح المجمعات في الولايات المتحدة الأمريكية لأربع مراحل وهي كما يلي:

المرحلة الأولى: التطبيق الإجباري للنظام (1917-1921)[2]

خلال هذه المرحلة كان يتم توحيد الأرباح بدون نص قانوني محدد، بدلا من تقديم تصريحات جبائية موحدة بموجب اللوائح القانونية كأداة للرقابة الإدارية من أجل محاربة التهرب الضريبي من قبل الشركات، أدخل قانون الإيرادات لسنة 1917 أول ضريبة على الأرباح تطبق من خلال جدول للمعدلات التصاعدية، بدأ توحيد الضرائب من قبل المفتشيات لمنع التهرب في ظل هذه المعدلات، وبعدها قامت لجنة الشؤون المالية بمجلس الشيوخ بإدراج توحيد الضرائب للمجمعات في قانون الإيرادات لسنة 1918 ومن هنا أصبح تقديم التصريحات الضريبية الموحدة إجبارية بموجب ها القانون، وبعد ذلك قام الكونغرس بالمصادقة على المادة 77 من اللائحة 41 في قانون الإيرادات لسنة1921 كما قامت المحاكم بتأييد صلاحية اللوائح ودستورية قانون 1921.

[1] Edwards, John & Webb, Kathryn. Op, Cit., PP. 31-61.
[2] Donald Larry Crumbley, Analysis of the Current Status of the Consolidated Return Election Under Federal Income Tax. Louisiana State University. LSU Historical Dissertations and Theses. 1967. PP. 16-17.

المرحلة الثانية: إختيارية تطبيق النظام (1922-1927)[1]

خلال هذه المرحلة كان تقديم التصريحات الجبائية غير إلزامي حيث تم الإبقاء على ملف توحيد الأرباح على أساس متساهل، في سنة 1924 تم إدخال تغيرات على الأرباح الموحدة بموجب قانون الإيرادات حيث إقترح مجلس النواب إجراء تعديلات فيما يخص نسبة ملكية الشركة الأم في الشركات التابعة من أجل تطبيق توحيد الضرائب، تم تخفيض نسبة ملكية الشركة الأم في الشركات التابعة من 95 % الى نسبة 85% من أجل تطبيقه.

المرحلة الثالثة: الإندماج أداة لتحفيز تكوين مجمعات الشركات (1928-1953)[2]

خلال سنة 1928 كان هناك تكوين كبير للمجمعات من أجل الإستفادة من مزايا توحيد الأرباح، أوصت اللجنة المشتركة الخاصة بضرائب الإيرادات بأن يكون الإنتساب مقتصرا فقط على العلاقات بين الشركة الأم والتابعة من لتبسيط إدارة توحيد الأرباح، أما مجلس الشيوخ فقد إقترح إلغاء إمتياز تقديم التصريحات الموحدة إلا أنه لم يتم تطبيق هذه المقترحات ولحل هذا النزاع تم إدخال تغيرين رئيسيين في قانون الإيرادات وهما:

- إلغاء الإنتماء بين الشركات التابعة أي العلاقة تكون بين الشركة الأم والشركة التابعة؛
- يجب على جميع الشركات التي كانت أعضاء في المجمع بالمفهوم الجبائي الموافقة على جميع اللوائح التي يصدرها مفتش الضرائب قبل منح إمتياز تقديم التصريحات الجبائية الموحدة. بالإضافة إلى ذلك نص قانون 1928 على إستبعاد شركات التأمين من هذا القانون.

أدى الإنخفاض الكبير في الإيرادات الناتجة عن الكساد الكبير وزيادة النفقات في سنة 1932 إلى زيادة معدلات الضرائب على الأفراد والشركات وتم إجراء العديد من التغيرات من أجل زيادة الإيرادات. نتيجة لذلك، أدت هذه التغيرات لتقليل ترحيل خسائر التشغيل الصافية من عامين لعام واحد، وفي قانون الإسترداد الصناعي لعام 1933 تم إلغاء مخصص ترحيل الخسائر بشكل نهائي، في هذه الحالة أصبح تعويض الخسائر ذا قيمة كبيرة بالنسبة للمجمعات التي تقوم بتوحيد ضرائبها وهو ما شجع على تكوين المجمعات من أجل الإستفادة من المزايا التي منحها لها القانون.[3]

نتيجة لتزايد تأثير الكساد الكبير على الإيرادات الفدرالية تم إلغاء نظام الأرباح الموحدة في سنة 1934 وذلك بعد تعيين لجنة مختصة قدما تقريرا مفصلا وأوصت بإلغاء هذا النظام نتيجة للمزايا التي تستفيد منها الشركات التي تطبق هذا النظام وإنخفاض الإيرادات الجبائية التي تعود للدولة، إستمر هذا الإلغاء إلى غاية سنة 1939

[1] Ibid., PP. 19-20.
[2] Ibid., PP. 21-22.
[3] Ibid., P. 24.

وبحلول سنة 1940 تم إعادة تفعيل نظام الأرباح الموحدة من خلال قانون الإيرادات لسنة 1940 وذلك بعد تحسن الوضعية الاقتصادية وإنخفاض تكاليف الحرب.[1]

المرحلة الرابعة: نظام الأرباح الموحدة (1954 إلى اليوم)

تم إعتماد نظام الأرباح الموحدة بصفة رسمية في سنة 1954 بعدما تم إلغائه وإعادة تفعيله، حيث صدرت نصوص قانونية تنظم هذا النظام وحددت الشروط الخاصة بتطبيقه والمتمثلة فيما يلي:[2]

- إمتلاك الشركة الأم على الأقل 80% من حقوق التصويت في الشركة التابعة؛
- تمثيل مساهمة الشركة الأم بنسبة 80% على الأقل من القيمة الإجمالية لأسهم الشركة التابعة؛
- كل شركة تابعة في المجمع بإستثناء الشركة الأم مملوكة بنسبة 80% على الأقل من قبل شركة واحدة أو أكثر من شركات المجمع؛
- يطبق هذا النظام بالنسبة للشركات الأمريكية فقط، ويجب أن تكون السنوات المحاسبية كاملة بالنسبة للشركات التي ترغب في تطبيق النظام؛
- خيار تطبيق النظام مجاني ولا رجعة فيه لمدة خمس 05 سنوات، وذلك بعد موافقة المصالح الضريبية.

الفرع الثاني: التجربة الفرنسية في مجال الإندماج الجبائي

إهتمام المشرع الجبائي الفرنسي بالجانب الجبائي الخاص بالمجمعات منذ ظهورها، حيث يعود أول نظام تم إعتماده في فرنسا هو نظام الشركة الأم والتابعة سنة 1917، إذ أنه لا يعتبر بالمعنى الدقيق للكلمة نظامًا ضريبيًا يأخذ في الاعتبار وحدة المجمع، يهدف هذا النظام إلى منح إعفاء يتعلق فقط بالأرباح الموزعة من طرف الشركات التابعة[3]. إستمر تطبيق هذا النظام إلى غاية عام 1966 وبعدها تم إنشاء نظام أخر وهو نظام الربح الموحد والربح العالمي هذا النظام المبتكر يضع استثناءً لمبدأ الإقليمية لضريبة الشركات ويسمح بتوحيد الضرائب الحقيقية مع الشركات التابعة التي تزيد نسبتها عن 50٪، ومع إدخال ما يسمى بتقنية إدماج النتائج الجبائية للمجمع تم إستحداث النسخة الأولى من نظام الاندماج الجبائي في السبعينيات من القرن الماضي والذي لا يتم منحه للمجمعات إلا عندما تستوفي شروطا معينة، في ظل هذه الشروط تم منح التطبيق لمجمعات قليلة كونها تستوفي الشروط التي حددها المشرع الجبائي[4]، نتيجة لذلك دفعت هذه الأسباب الحكومة الفرنسية في عام

[1] Ibid., P. 31.
[2] Patrick Rassat, Thierry Lamorlette, Thibault Camelli. Stratégies fiscales internationales. Maxima, Paris, 2010. P. 97-98.
[3] Régis Vabres, Droit fiscal 2022 Fiscalité des particuliers et des entreprises, Éditions DALLOZ, 2eédition 2022. Paris, France. P. 319.
[4] Patrick Rassat, Thierry Lamorlette, Thibault Camelli, Stratégies fiscales internationales, Maxima Laurent du mesnil, Paris, 2010, P. 106.

1986 لدراسة النظام الجبائي للمجمع على أساس الخيار ولم يعد بالموافقة من طرف السلطات الجبائية والمالية، حيث كانت لدى الإدارة الجبائية خبرة في الأنظمة الجبائية الخاصة بالمجمعات مع تطبيق نظام الأرباح الموحدة على أساس مبدأ التوحيد أي الاحتفاظ فقط بمصالح الأغلبية ونظام الاندماج الجبائي الذي يتم على أساس الاحتفاظ بالنتيجة الاجمالية[1]، مكنت هذه التجربة السلطات الجبائية من الاختيار بين نظام الربح الموحد ونظام الاندماج الجبائي، بالرغم من المزايا الكبيرة التي يتمتع بها نظام توحيد الأرباح مثل إمكانية تضمين نطاق الشركات التي يمتلكها المساهمون أو الشركاء الأقلية بطريقة مهمة إلا أن نظام الاندماج الجبائي يعبر الأبسط والأكثر إمتثالا للممارسات الدولية، هذه هي الطريقة التي أنشئ بها النظام الجبائي للمجمع ولكن الاسم الشائع له هو "الاندماج الجبائي" أو "نظام الاندماج الجبائي" الذي يطبق اختياريا.[2]

تم تبني نظام الإندماج الجبائي بصفة رسمية في فرنسا سنة 1988 والذي شهد تغيرا كبيرا في ضرائب الشركات، حيث يسمح هذا النظام على أساس خيار بسيط للشركة الأم التي تسمى رئيسة المجمع بأن تكون المسؤولة فقط عن الضريبة الخاصة بالشركات التي تشكل المجمع. وعليه، فإن إنشاء نظام تجميع الضرائب يجعل من الممكن ضمان حياد معين في الضرائب على الكيانات الاقتصادية. يسمح هذا النظام بالاعتراف بالمجمع وهذا هو الحال من وجهة نظر قانونية حيث لا يوجد نص حتى الأن يعترف بذلك.[3]

خضع نظام الاندماج الجبائي الفرنسي لإصلاحات عميقة خلال مرحلتين هما كما يلي:[4]

- المرحلة الأولى: من سنة 1988 إلى 1992 مرحلة التخوف من التحايل

خلال هذه المرحلة تم تخفيف القواعد المعقدة التي تحكم التغيرات في محيط الإندماج الجبائي وذلك نظرا للتركيبات المعقدة بين القانون العام وتعديلات القوانين الخاصة بهذا النظام، كما كانت أيضا الإدارة الجبائية تخشى أن يتم استخدام النظام لغرض وحيد وهو القدرة على التحايل على القواعد الجبائية التي يتم تطبيقها تلقائيا على سبيل المثال إمكانية تحويل نظام الاندماج الجبائي إلى ملاذ ضريبي للإعانات.

- المرحلة الثانية: من سنة 1993 إلى 2001 مرحلة مراجعة شروط ملكية رأسمال الشركة الأم

تم مراجعة خلال هذه المرحلة بعض القوانين والتي من الممكن تخفيف مع عواقب الإستحواذ l'absorption على رأس مال الشركة الأم بنسبة 95% في مجمع أخر أو حالة تقسيم scission الشركة الأم أو الاستحواذ عليها

[1] Patrick Morgenstern, Initiation à l'intégration Fiscale, 2eme Edition ; Paris : Groupe Revue Fiduciaire, 2006, P. 17.
[2] Ibid., P. 17.
[3] Emmanuelle Féna-Lagueny, Daniel Gutmann. Intégration fiscale 20-21. Mémento expert. Éditions Francis Lefebvre, 2020. Paris. P. 19.
[4] Ibid., P. 18.

من قبل شركات فرنسية أخرى وهذا في سنة 1997، كما تم تعديل الإجراءات الشكلية لتجديد الخيار والتي أصبحت أكثر مرونة خلال سنة 1999.

في إطار عمليات الإصلاح للنظام الضريبي الفرنسي تم إعطاء أهمية كبيرة لنظام الإندماج الجبائي وذلك في سنة 1988، حيث أصبح نظاما متماسك قادر على توفير إجابة للصعوبات الضريبية التي يفرضها المجمع من حيث ضريبة الشركات. وكان من حصيلة إصلاح هذا القانون زيادة عدد المجمعات التي تطبق هذا النظام خاصة منذ عام 1992، إذ بلغ عدد المجمعات التي قامت بقديم طلبات من أجل تطبيق هذا النظام 11.620 مجمع.

بما أن تكوين المجمعات متغير للغاية ويتألف من العديد من الشركات التابعة ومع ذلك يضم كل مجمع مندمج في المتوسط ثلاث أو أربع شركات، هذا يعني عدد المجمعات الصغيرة معنية بهذا النظام وقد إحتفظت هذه المجمعات بتطبيق خيار هذه النظام على أمل أن يصبح العبء الضريبي الإجمالي الذي يثقل كاهلها اقتصاديًا أقل؛ أي فيما يتعلق بنتائج المجمع ككل وليس فقط مع نتائج الشركات المستفيدة من المجمع الجبائي.

المطلب الثاني: تعريف نظام الإندماج الجبائي والإختلاف مع التجميع المحاسبي

من خلال هذا المطلب سنحاول عرض تعريف نظام الإندماج الجبائي والإختلاف بينه وبين التجميع المحاسبي.

الفرع الأول: تعريف نظام الإندماج الجبائي

هناك العديد من التعاريف لنظام الاندماج الجبائي يمكن توضيحها على النحو التالي:

- يعرف على أنه نظام يسمح في ظل ظروف معينة وعلى أساس الخيار للشركات الخاضعة لضريبة الشركة بتشكيل مجمع بالمفهوم الجبائي التي تكون فيه الشركة الأم مسؤولة فقط عن ضريبة الشركات المحسوبة على النتيجة الاجمالية.[1]

- يعرف أيضا على أنه نظام يتكون من مجموعة من الشركات تتمثل في الشركة الأم والشركات التابعة من حيث المبدأ كل كيان مسؤول عن ضريبته، وبالتالي كل شركة في المجمع تحتفظ بعجزها الخاص والذي لا يمكن تحميله للشركات التابعة الأخرى.[2]

- كما يعرف نظام الاندماج الجبائي في التشريع الفرنسي حسب نص المادة 223 من قانون الضرائب العام (CGI) كما يلي: "هو نظام يسمح بشكل اختياري بالنسبة لشركة "رئيس المجمع" لتكون الشركة الوحيدة المسؤولة عن ضريبة الشركات المستحقة على الشركات التابعة لها والتي يمتلكها بنسبة 95% على الأقل بشكل مباشر أو غير

[1] Robert Obert & Marie-Pierre Mairesse, Op, Cit., P. 602.

[2] Janquert, Elodie. Le régime de l'intégration fiscale [en ligne]. [Consulté le 05 mars 2022]. Disponible sur : < https://www.leblogdudirigeant.com/integration-fiscale/>.

مباشر عبر شركات المجمع الأخرى، ومن حيث ملكية الأوراق المالية وحقوق التصويت، وللاندماج الجبائي غرضان وهما كما يلي:

- ✓ الغرض الأول في توحيد الربح الخاضع للضريبة للمجمع مثل مجموع جميع نتائج الشركات التابعة والشركة الأم (الأرباح أو الخسائر)؛
- ✓ الغرض الثاني يتمثل في التحييد الجبائي للتدفقات المالية داخل المجمع (توزيعات الأرباح، إلغاء الديون بين الشركات، التنازل عن المساهمات...الخ) والعمليات التي تتم بشروط تقنية إلى حد ما من أجل تجنب الازدواج الضريبي.[1]

يتميز نظام الاندماج الجبائي بالتوازن بصفة عامة لأنه بالإضافة للامتيازات التي يمنحها للمجمع فإنه يتضمن قيود محددة يفرضها القانون الجبائي، وبالتالي فإن النظام يفرض إعادة المعالجة لبعض العناصر التي تكون مبررة من وجهة نظر فنية لأنه بمجرد تجميع النتائج دون إعادة المعالجة سيؤدي ذلك إلى ازدواجية في الضرائب.[2] يمكن القول أن نظام الاندماج الجبائي هو نظام قائم على تحديد كل شركة لنتيجتها ثم جمع هذه النتائج بعد إجراء مجموعة من التعديلات على مستوى الشركة الأم التي تعتبر المكلف الوحيد بالضريبة نيابة عن المجمع.

الفرع الثاني: الإختلاف بين الإندماج الجبائي والتجميع المحاسبي

يكمن الاختلاف بين هذين النظامين في أن التجميع المحاسبي يحتفظ بجميع الشركات التابعة التي تسيطر عليها الشركة الأم بينما يأخذ الإندماج الجبائي فقط الشركات التابعة التي تحقق نسبة ملكية معينة يحددها القانون الجبائي[3]، كما يعد الاندماج الجبائي نظام منفصل عن التجميع المحاسبي للجوانب الثلاثة التالية:[4]

1. الاندماج الجبائي نظام إختياري بينما التجميع المحاسبي إلزامي للشركات بشرط أن تسيطر شركة ما على شركة أخرى أو أكثر بشكل حصري أو بشكل مشترك أو أن تمارس عليها السيطرة؛

2. أن محيط الاندماج الجبائي مقيد أكثر من محيط التجميع المحاسبي وذلك كما يلي:

- يدخل في محيط الاندماج الجبائي الشركات التابعة التي تكون نسبة الملكية محددة قانونا (في القانون الفرنسي 95% وفي الجزائري 90%)، بينما بالنسبة للتجميع المحاسبي فإن فكرة السيطرة هي المحدد الرئيسي للتجمع بحيث تكون نسبة 50% كافية أو حتى 40% ويمكن أن تكون أيضا 20% للشركات التي تمارس فيها تأثير ملحوظ؛

---

[1] Pierre-Alain Sarthou & Claire Lelarge, Rapport Particulier N° 2 Comment l'impôt sur les sociétés affecte-t-il les comportements ? P. 32.

[2] Morgenstern, Patrick. Évolution du régime de l'intégration fiscale [en ligne]. 25 novembre 2018, [consulté le 05 mars 2022]. Disponible sur : < https://fiscalite.efe.fr/2018/11/25/evolution-du-regimede-lintegration-fiscale/>.

[3] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Op. Cit., P. 394.

[4] Emmanuelle Féna-lagueny, Amélie Nithart, Daniel Gutmann, Anne Charvériat, Op. Cit., P. 17-18.

- في أغلب الحالات تستثنى الشركات الأجنبية من الاندماج الجبائي إلا من خلال نتائج فروعها الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وليس الحال كذلك في التجميع المحاسبي؛

- الشركات المندمجة جبائيا لها نفس تاريخ إغلاق الشركة الأم وهو ليس إلزاميا في التجميع المحاسبي؛

- قد يتم إستبعاد الشركات التابعة من محيط الاندماج الجبائي للمجمع دون سبب، بينما في التجميع المحاسبي لا يمكن تجميع الشركات التابعة إلا إذا كان لها تأثير كبير؛

3. حتى لو كان محيط الاندماج المحاسبي أو الجبائي مكافأ، فإن النتيجة الاجمالية للإندماج الجبائي تختلف بالضرورة عن النتيجة المجمعة وذلك للأسباب التالية:[1]

- تأخذ النتيجة الاجمالية للاندماج الجبائي القواعد الضريبية في الاعتبار في حين أن النتيجة المحاسبية الموحدة لا ينبغي أن تأخذها في الاعتبار؛

- يتم تحديد النتيجة الاجمالية للاندماج الجبائي دون خصم ضريبة الشركات بينما تأخذ النتيجة الموحدة في الاعتبار الضرائب الحالية والضرائب المؤجلة للشركات في المجمع؛

- إذا تم حذف نتائج بعض العمليات الداخلية للاندماج الجبائي (تصحيحات) كما هو الحال في التجميع المحاسبي تظهر بعض الاختلافات في تطبيق هذه الألية على سبيل المثال نتائج التنازل عن الأسهم بين شركات المجمع المندمجة.

- النتيجة الاجمالية للإندماج الجبائي تشمل حقوق الأقلية (يتم إدراج نتيجة الشركات التابعة المملوكة بنسبة 90% بنسبة 100%)، وبالتالي فإن نظام الاندماج الجبائي والتجميع المحاسبي هما نظامان متميزان للغاية ويستلزمان في الممارسة العملية ما يلي:

- ✓ تنفيذ العمل بشكل مستقل أو من قبل قسمين مستقلين تماما حيث يحتاج قسم الاندماج الجبائي معلومات من مصالح الضرائب والعكس ليس صحيح ومن ناحية أخرى يمكن أن تكون تجربة الدمجين لاسيما في إعادة التصحيحات مفيدة لخبراء الضرائب؛
- ✓ إما من قبل نفس الأشخاص ولكن يجب بعد ذلك تنفيذ أعمال الاندماج الجبائي والتجميع المحاسبي على التوالي أو بالتوازي.

[1] Ibid., P. 18.

المطلب الثالث: أشكال نظام الاندماج الجبائي وأهم مزايا وعيوب هذا النظام

من خلال هذا المطلب سنحاول عرض أشكال نظام الإندماج الجبائي وأبرز مزاياه وعيوبه.

الفرع الأول: أشكال نظام الإندماج الجبائي

خضع نظام الإندماج الجبائي في فرنسا للعديد من الإصلاحات وذلك من أجل مراعاة الأحكام الصادرة عن محكمة العادل الأوربية فيما يخص الأنظمة الجبائية لمجمعات الشركات، هذا الإصلاح يتمحور حول دمج الشركات التابعة الفرنسية المملوكة من خلال شركة تابعة أجنبية أو الشركات الشقيقة المملوكة لشركة أم تأسست في دولة عضو في الإتحاد أو الدول التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي لأغراض ضريبية[1]، وقد نتج عن ذلك ظهور أشكال جديدة لهذا النظام وهي كما يلي:

أولا. الاندماج الجبائي الرأسي

تكون ألية الإندماج الرأسي على نطاق واسع ولكي تصبح رئيسًا للمجمع يجب ألا تكون الشركة الفرنسية نفسها مملوكة بنسبة 95 ٪، بشكل مباشر أو غير مباشر، من قبل شركة أخرى خاضعة لضريبة الشركات.

لذلك لا يمنع هذا الشرط الشركة الفرنسية التي تترأس المجموعة من أن تكون مملوكة بالكامل لشركة أجنبية أو لشركتين فرنسيتين (أو أكثر)، بشرط ألا تمتلك أي من الأخيرة بشكل مباشر أو غير مباشر 95٪ من رأسمالها. كاستثناء من القاعدة العامة، يمكن أن تكون الشركة الرئيسية للمجموعة مملوكة بشكل غير مباشر بنسبة 95٪ على الأقل من قبل كيان قانوني آخر خاضع لضريبة الشركات إذا تم الوصول إلى هذا الحد بسبب تداخل شركة واحدة أو أكثر لا تخضع لهذه الضريبة (شركة أجنبية أو الشراكة) أو بسبب تدخل شخص أو أكثر من الأشخاص الاعتباريين الخاضعين لها ولكن رأس مالها غير مملوك بشكل مباشر أو غير مباشر بنسبة 95٪ من قبل هذا الشخص الاعتباري الآخر.[2]

قد يتم تشكيل المجموعة بشكل صحيح من قبل الشركة الأم ليس فقط مع واحدة أو أكثر من الشركات التابعة التي تمتلك فيها بشكل مباشر ما لا يقل عن 95 ٪ من رأس المال، ولكن أيضًا مع جميع الشركات التابعة لها والشركات التابعة لها التي تنتمي إلى سلسلة غير منقطعة من الحيازات المتتالية. مملوكة بنسبة 95٪ على الأقل. في الواقع، فإن أي شركة تابعة مباشرة للشركة الموحدة التي تمتلك 95٪ على الأقل تعتبر مملوكة بنسبة 100٪ لتقييم معدل الملكية من قبل مجموعة الشركات التي تمتلك فيها هذه الشركة التابعة المباشرة حصصًا فيها.

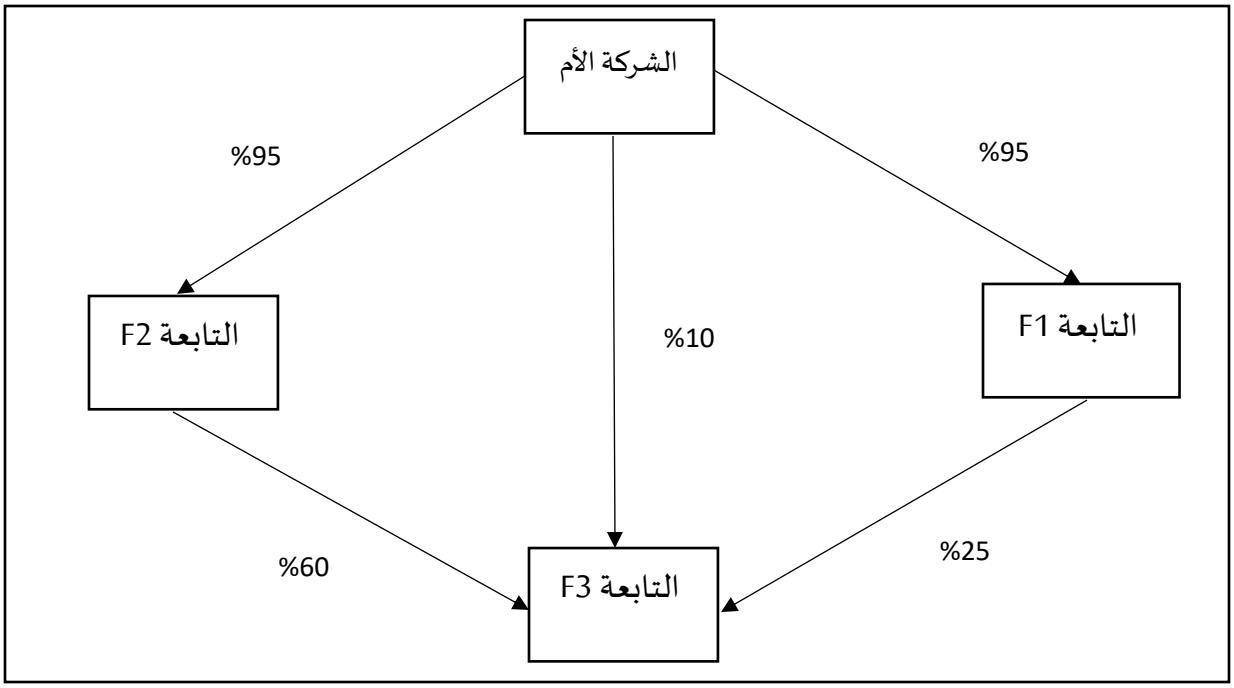
[1] Soulier Avocats, La nouvelle réforme du régime d'intégration fiscale de groupe, Paris, 2018., [consulté le 10 mars 2022]. Disponible sur: https://www.soulier-avocats.com/nouvelle-reforme-regime-dintegration-fiscale-de-groupe/.

[2] Emmanuelle Féna-Lagueny, Daniel Gutmann. Intégration fiscale 20-21. Mémento expert. Éditions Francis Lefebvre, 2020. Paris. P. 15.

ويمكن أيضًا تأسيس الشركة التابعة فيها للمجمع عندما يتم الحصول على ملكيتها بنسبة 95٪ من خلال شركة أجنبية، تُعرف باسم "شركة وسيطة"، وتفي بشروط معينة وهي نفسها مملوكة بنسبة 95٪ على الأقل للشركة الأم المندمجة.[1]

الشكل الموالي يوضح الإندماج الجبائي الرأسي

الشكل رقم (04-17): الإندماج الجبائي الرأسي



Sourse: Caroline Phu. L'optimisation fiscale d'un groupe de sociétés grâce au régime de l'intégration fiscale. Consulté le : 12/01/2023. Disponible sur : https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-02319698.

التعليق: من خلال هذا الشكل يمكن القول أن الشركة التابعة F3 مملوكة من قبل الشركة الأم بنسبة 10% وبطريقة غير مباشرة بواسطة الشركتين التابعتين F1 وF2 بنسبة 60% و25% على التوالي أي أنه في هذه الحالة النسبة تقل عن 95% وعليه لا يمكن دمجها في محيط الإندماج الجبائي.

[1] Emmanuelle Féna-Lagueny, Daniel Gutmann. Intégration fiscale 22-23. Mémento expert. Éditions Francis Lefebvre, 2021. Paris. P. 15.

ثانيا. الاندماج الجبائي «Papillon»

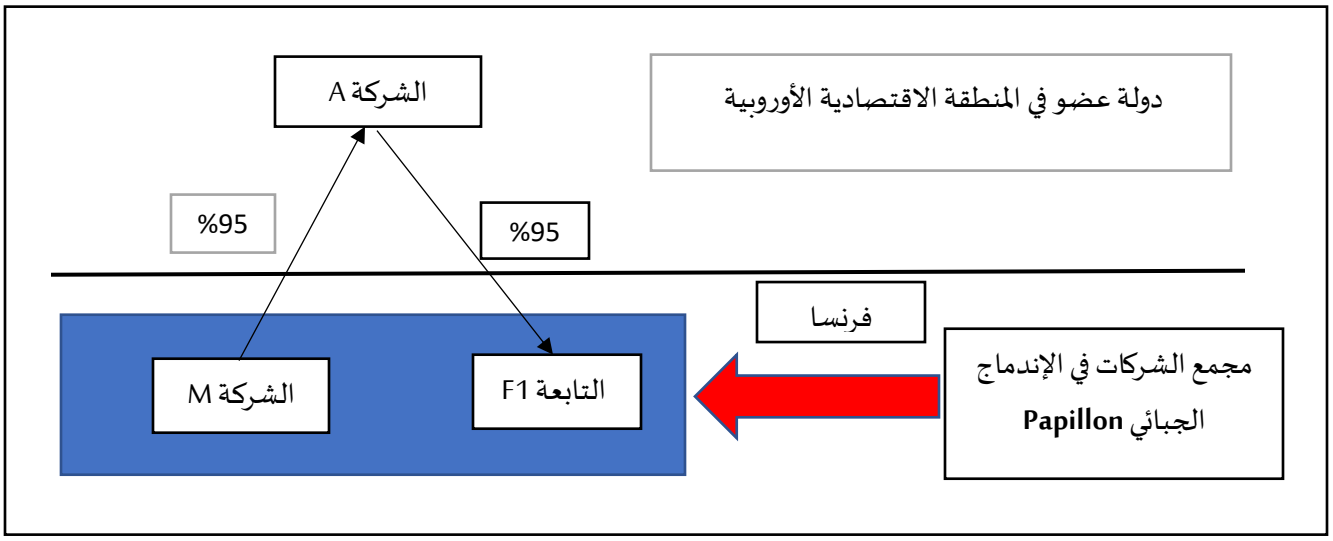
في كثير من الأحيان لا تتكون مجمعات الشركات بشكل حصري من الشركات الفرنسية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، ومن الممكن بالتالي أن يكون هناك تكوين حيث تمتلك شركة فرنسية مملوكة لشركة أخرى تقع في الاتحاد الأوروبي وهي نفسها مملوكة لشركة فرنسية وفي هذه الحالة يصبح الاندماج الرأسي غير ممكن.

وإستجابة لهذا التكوين غير التقليدي ولكنه موجود أتاح قرار محكمة العدل التابعة للاتحاد الأوروبي CJEU المؤرخ في 27 نوفمبر 2008 إمكانية إدماج الشركات الفرعية الفرنسية المملوكة بشكل غير مباشر من قبل الشركات الموجودة في الاتحاد الأوروبي، والتي كانت مؤهلة "كشركات وسيطة" وللحصول على صفة الشركة الوسيطة يجب على الشركة الأجنبية أن تفي بأربعة معايير أساسية وهي:

- أن تكون الشركة الأم مملوكة بنسبة 95% على الأقل؛
- أن تخضع عن طريق الخيار أو الحق للضريبة المكافئة للضرائب على أرباح الشركات؛
- أن تكون لها نفس تواريخ الافتتاح والاغلاق مثل شركات الأعضاء الأخرى في المجمع؛
- إعطاء الموافقة والاخطار إدارة الضرائب التي يتم الاكتتاب في إعلان النتيجة الاجمالية للمجمع.

الشكل الموالي يوضح الاندماج الجبائي «Papillon»

الشكل رقم (04-18): الاندماج الجبائي «Papillon»



Sourse: direction générale de finance publique, Régime fiscal des groupes de sociétés - Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble - Limitation de la déduction des charges financières nettes. Consulté le : 12/01/2023. Disponible sur : https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/8424-PGP.html/identifiant=BOI-IS-GPE-20-20-110-20200513.

التعليق: من خلال الشكل يمكن القول أنه إذا إستوفت الشركة A جميع الشروط المذكورة أعلاه لتكون شركة وسيطة وإذا كانت الشركة M تستوفي الشروط لتكون لتكون شركة أم، إذن يمكن أن للشركة M والشركة F1 مجمع جبائي (الإندماج الجبائي Papillon).

ثالثا. الاندماج الجبائي الافقي

هذا النوع الثالث من الاندماج الذي أدخله قانون المالية الثاني المعدل لعام 2014 من أجل إحترام حرية التأسيس يسمح هذا النظام للشركات التابعة الفرنسية المملوكة بنسبة 95% على الأقل لشركة أم غير فرنسية تقع في المنطقة الاقتصادية الأوروبية بتشكيل مجمعات مندمجة مع بعضها البعض. وعليه، في الاندماج الجبائي الافقي هناك ثلاثة أنواع من الهياكل وهي كما يلي:[1]

- ✓ كيان أم غير مقيم (EMNR) وهي شركة تأسست في دولة هي عضو في الاتحاد الأوروبي أو المنطقة الاقتصادية الأوروبية وهي ليست جزءا من مجمع الاندماج الجبائي.
- ✓ الشركات الأجنبية والمؤسسات الدائمة*؛
- ✓ الشركة الأم وهي الشركة الفرنسية رأس المجمع المسؤولة عن ضرائب شركات المجمع بأكمله، ويجب أن يكون رأسمالها مملوكا بصفة مباشرة أو غير مباشرة على الأقل 95% من قبل (EMNR) من خلال الشركات والمؤسسات الأجنبية الدائمة والتي يجب أن تكون هي أيضا مملوكة بنسبة 95 % على الأقل بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل الشركة الأم الغير مقيم Entité Mère Non Résidente (EMNR).[2]

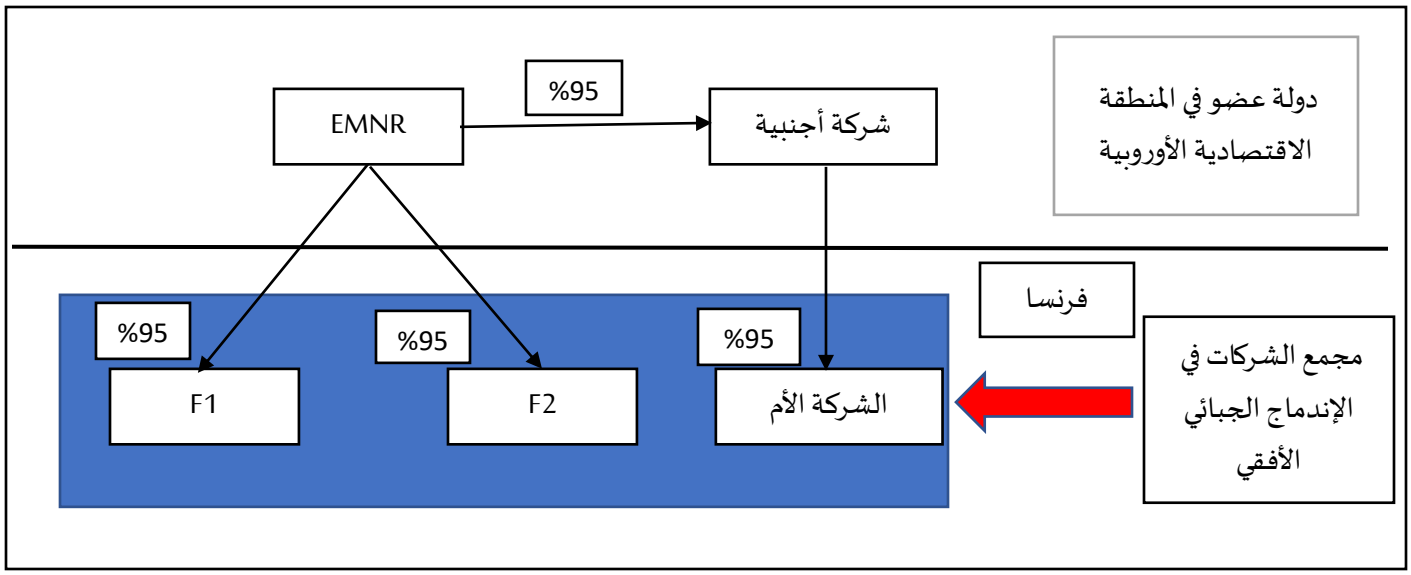
يمكن توضيح هذا النوع من النظام من خلال الشكل الموالي

[1] Emmanuelle Féna-Lagueny, Daniel Gutmann. Intégration fiscale 20-21. Mémento expert. Op., Cit., P. 15.

*تعرف المادة 05 من منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE المؤسسات الدائمة بأنها:" مكان ثابت للعمل تمارس من خلاله مؤسسة ما كل أعمالها أو جزء منها."

[2] Patrick Serlooten, Olivier Debat. Droit fiscal des affaires. 21 éditions. Éditions Dalloz. Paris. 2022. P. 494-495.

الشكل رقم (04-19): الاندماج الجبائي الافقي



Sourse: Clotilde Cattier, Intégration fiscale horizontale : constitution du groupe. Consulté le : 12/01/2023. Disponible sur : https://www.compta-online.com/integration-fiscale-horizontale-constitution-du-groupe.

الفرع الثاني: مزايا وعيوب نظام الاندماج الجبائي

أولا: مزايا نظام الاندماج الجبائي

يسمح الاندماج الجبائي بتحديد الأساس لحساب الضريبة المجمعة على مستوى المجمع حيث تكون هذه العملية مفيدة عندما تكون بعض كيانات المجمع حققت خسائر والبعض الاخر حقق أباحا، في هذه الحالة يتم إضافة نتائج الخسائر التي تم تحقيقها إلى الأرباح المحققة من طرف كيانات أخرى وبالتالي يكون هناك ترشيد في النتيجة الجبائية للمجمع ككل[1]، بالإضافة إلى ذلك تتمثل مزايا نظام الاندماج الجبائي فيما يلي:[2]

1. تخفيض الأعباء الجبائية للمجمع:

يهدف نظام الاندماج الجبائي لتخفيض مبلغ الضريبة مستحقة الدفع من قبل الشركة الأم نيابة عن الكيان الذي تشكله والشركات التابعة المندمجة جبائيا. يوصي بتطبيق هذا النظام المجمعات المكونة من شركات ذات النتائج المتناقصة بسبب الوفورات في ضريبة الشركات الناتجة عن التعويض الفوري للنتائج الفردية الإيجابية والسلبية على المدى القصير والطويل.

[1] Le Coin des Entrepreneurs. Groupe de sociétés : le régime de l'intégration fiscale. [En ligne]. 14 janvier 2019. [Consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/integration-fiscale-groupe-de-societes/.

[2] Emmanuelle Féna-lagueny, Amélie Nithart, Daniel Gutmann, Anne Charvériat, mémento expert intégration fiscale 20-21, Op, Cit., P. 21-22.

تتمتع الشركات الأعضاء في المجمع بحرية فعلية لتوزيع العبء الجبائي للمجمع فيما بينها وذلك عند الاقتضاء لهذه الوفورات الجبائية الناتجة عن خيار نظام المجمع، بشرط ألا تتأثر مصلحة كل شركة ولا مصالح حقوق الأقلية، كما أن كل شركة تابعة لا تتحمل أعباء جبائية أكبر من تلك التي كان يتعين عليها تحملها في حالة فرض ضرائب على كل شركة منفصلة، وبالتالي يمكن أن تنص إتفاقية الاندماج الجبائي أن الشركات التابعة ستستمر في تحمل عبء ضريبي مساو للعبء الذي كان سيقع عليها لو ظلت خاضعة للضرائب بشكل منفصل.

2. المساعدة في الإستحواذ على الأعمال:

يشجع الإندماج الجبائي على عمليات الإستحواذ على الشركات باستخدام تقنية *(LBO (Leverage Buy Out، هذه التقنية تقوم من خلال إنشاء شركة قابضة من طرف أشخاص سواء طبعيين أو معنويين حيث يقوم بامتلاك غالبية رأس المال والغرض الرئيسي هو الحصول على الأوراق المالية للشركة التي يتم الاستحواذ عليها، يتم تمويل هذا الاستحواذ بشكل أساسي عن طريق القروض ويتم سداد هذا الدين من خلال أرباح الأسهم المدفوعة من قبل الشركة المشغلة. لذلك يجب أن تنتهج هذه الأخيرة سياسة التوزيعات الضخمة وأن يكون بطريقة هيكلية قادرة على تحقيق أرباح كبيرة.[1]

من خلال تكوين مجمع بين شركتين يحصل المشترون على تعويض عن خسائر الشركة القابضة بأرباح الشركة المستهدفة والحياد التام للتوزيعات للشركة القابضة. ومع ذلك، فإن هذا يفترض مسبقا الاستحواذ على 95% (القانون الجبائي الفرنسي) على الأقل من رأس المال المستهدف، ومن ناحية أخرى سيطرة المساهمين بخلاف أولئك الين كانوا يسيطرون على الهدف قبل الاستحواذ على الشركة القابضة في حالة عدم حدوث ذلك سيتم إلغاء تأثير الرافعة المالية المطلوب من خلال تقييم خصم الرسوم المالية المنصوص عليها بشكل محدد في إطار الاندماج الجبائي.[2]

3. إلغاء الأثار الجبائية للمعاملات داخل المجمع

يتيح نظام الاندماج الجبائي إمكانية إلغاء الأثار الجبائية لعدد من المعاملات التي تتم بين شركات الأعضاء المندمجة جبائيا، وكمثال على ذلك حالة دمج المجمع لشركات تابعة فرنسية مملوكة من خلال شركة وسيطة (أي أجنبية) تستوفي شروطًا معينة يتم تصحيح النتيجة الإجمالية من أجل تحييد الآثار الضريبية للعمليات التي يتم تنفيذها بين الشركات ضمن محيط الدمج، عندما يتم تشكيل مجمع أفقي بين الشركات التي تمتلك

[1] Emmanuelle Féna-Lagueny, Daniel Gutmann. Mémento expert Intégration fiscale 22-23. Op., Cit., P. 21.
[2] Emmanuelle Féna-lagueny, Amélie Nithart, Daniel Gutmann, Anne Charvériat, mémento expert intégration fiscale 20-21, Op., Cit., P. 21.

95 ٪ على الأقل من قبل كيان أم غير مقيم تم تأسيسه في دولة عضو في الاتحاد الأوروبي أو في أيسلندا أو في النرويج يتم تنفيذ المعاملات بين الشركات في النطاق والكيان الأم غير المقيم أو الشركات التي تتمتع بحالة شركة أجنبية قد تستفيد أيضًا من التحييد في ظل ظروف معينة.[1]

4. أمثليه التسيير الجبائي الفردي:

يسمح الانتماء للمجمع بالمفهوم الجبائي للشركات التي حققت خسائر الإستفادة من "فرص جبائية" معينة أكثر مما قد تحققه بخلاف ذلك (المخصصات معفاة من الضرائب، ...الخ)، بالإضافة لخيارات محاسبية معينة مثل خيار الخصم الفوري للأعباء الجبائية المعرضة للخصم التدريجي، كما أن الشركات التابعة المندمجة بمجرد إنضمامها للمجمع يسمح لها بالتنازل إلى الشركة الأم عن ذممها المدينة الناشئة العجز بقيمتها الإسمية.[2]

ثانيا: عيوب نظام الاندماج الجبائي

تتمثل عيوب نظام الاندماج الجبائي فيما يلي:[3]

1. الاندماج الجبائي نظام معقد: يتطلب نظام الاندماج الجبائي إتباع سياسة حقيقية داخل المجمع وهو الأمر الذي يتطلب تنظيما، حيث تعتبر الإجراءات التصريحية أكثر تعقيدا لأنه من الضروري إعداد كل من:

- التصريحات الجبائية لمختلف الشركات التابعة؛
- تسمح التصريحات الجبائية للمجمع بتحييد بعض العمليات من أجل تحديد النتيجة الاجمالية.

يمكن أن يؤدي هذا التعقيد لتكلفة إضافية خاصة رسوم الخاصة بالاستشارة الجبائية لمكاتب وشركات الخدمات المالية، لذلك يجب مقارنة هذه الرسوم مع الوفورات الجبائية التي يتم تحقيقها.

2. الخروج من الاندماج الجبائي: إن الخروج من نظام الاندماج الجبائي يثير تساؤلات حول بعض العمليات الجبائية التي يتم تحيدها، وقد يتطلب ذلك تحمل أعباء إضافية.

[1] Emmanuelle Féna-Lagueny, Daniel Gutmann. Intégration fiscale 22-23. Op., Cit., P. 23.
[2] Ibid., P. 22.
[3] Janquert, Elodie. Principaux avantages et inconvénients de l'intégration fiscale [en ligne]. [Consulté le 15 mars 2022]. Disponible sur : < https://www.leblogdudirigeant.com/interet-integration-fiscale/>.

المطلب الرابع: الأنظمة الجبائية لمجمعات الشركات

نظر لطبيعة المجمعات التي تتميز بسرعة الإنتشار وإنشاء شركات تابعة لها سواء في حدود الدولة الواحدة أو في دول خارج حدود الدولة التي يكون فيها مقر الشركة الأم "دولة أجنبية"، برزت مشاكل جبائية فيما يخص الضريبة التي تدفعها هذه الشركات وهو ما دفع المشرع الجبائي على مستوى كل دولة أن يفكر في إيجاد حل لهذا المشكل وقد تم خلق أنواع من الأنظمة الجبائية المعمول بها تقريبا على مستوى كل دول العالم لمعالجة هذا الاشكال ومن خلال هذا المطلب سنحاول إبراز هذه الأنظمة الجبائية بنوع من التفصيل.

الفرع الأول: نظام الشركة الأم والشركة التابعة

يسمح نظام الشركة الأم والشركة التابعة بإلغاء الازدواج الضريبي للأرباح المحققة من طرف الشركة التابعة والموزعة للشركة الأم[1]، وذلك في حالة تحقيق الشركة التابعة أرباحا تخضع للضريبة بعد دفع هذه الضريبة تقوم بتوزيع الأرباح على الشركة الأم، حيث لو تم فرض ضرائب على أرباح الأسهم هذه في الشركة الأم فسيكون هناك بالفعل إزدواجية في فرض الضرائب بين الضريبة التي تدفعها الشركة التابعة والضريبة المستحقة على الشركة الأم، لذلك يجب إعفاء هذه الأرباح في ظل ظروف معينة وفي حدود معينة.[2]

أولا: الشروط الخاصة بتطبيق نظام الشركة الأم والشركة التابعة

لتطبيق النظام الجبائي الخاص بالشركة الأم والشركات التابعة يجب أن يكون مجمع الشركات على دراية بشرطين يتعلقان بالنظام الجبائي للشركات وحجم وطبيعة المساهمات ويتمثل هذين الشرطين فيما يلي:[3]

1. الشكل القانوني للشركة

يتمثل الشرط الأول في أن الشركة الأم يجب أن تكون خاضعة للضريبة على أرباح الشركات "شخص معنوي"، مهما كانت جنسيتها وطبيعة نشاطها وشكلها القانوني؛

- الشرط الثاني يتعلق بسندات المساهمة الممنوحة من طرف الشركة الأم وتحديد تاريخ دفع الأرباح الموزعة من طرف الشركة التابعة، كما يجب على سندات المساهمة أن تحقق ما يلي:

- ✓ تمثيل 10% من رأسمال الشركة التابعة؛
- ✓ تأخذ الشكل الاسمي revêtir la forme nominative، وأن تكون مسجلة في الحسابات التي يحتفظ بها الكيان القانوني المصدر أو الوسيط المعتمد؛

[1] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 488.

[2] Bernard Plagnet, Fiscalité pour Non-Spécialistes, Edition Dunod, Paris, 2013. P. 68.

[3] Jean-Michel Do Carmo Silva, Laurent Grosclaude, Damien Falco. DSCG 1 Gestion Juridique Fiscale et Sociale, 2eme édition, Francis Lefebvre, Dunod, 2021. P. 388-399.

✓ أن تكون مملوكة بالكامل للشركة الأم "ملكية كاملة".

يجب أن تخضع الشركة الأم تلقائيا أو اختياريا لضريبة الشركات بالمعدل العادي على كل أو جزء من نشاطها وبغض النظر عن طبيعة النشاط. يعتبر الشكل القانوني الذي يتم بموجبه تأسيس شركة تابعة لا يؤثر على تطبيق هذا النظام كما أنه يجب تقييم حالة الشركة الأم في تاريخ توزيع الأرباح من قبل الشركة التابعة.[1]

2. الجانب التقني: تحديد النتيجة الإجمالية

- **مداخيل المساهمات المعفاة:** الفائدة من النظام الجبائي للشركة الأم والشركات التابعة هي إعفاء النواتج المستلمة من الشركات التابعة للشركة الأم. لكي تخضع للإعفاء، يجب أن تحترم النواتج المستلمة خصائص معينة مثل تكوين ربح موزع وأن تكون لجميع المساهمين (الأشخاص المعنوية) وأن تعود بالفائدة على كل شريك بما يتناسب مع الحقوق الاجتماعية. نتيجة لذلك، فإن منتوجات المساهمات أوسع بكثير من الأرباح الفعلية ومع ذلك يتم إستبعاد عدد من منتوجات المساهمات.[2]

وبموجب أحكام المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997 المكمل لأحكام المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه: "تعفى الأرباح من الضرائب على أرباح الشركات التي تتقاضاها الشركات بعنوان مشاركتها في رأس مال شركات أخرى من نفس التجمع".[3]

تجدر الإشارة إلى أن هذه ليست سوى أرباح موزعة على الشركة الأم من طرف الشركات التابعة، وبما أن المساهمات العكسية غير مسموح بها قانونا فإنه لا يمكن توزيع أية أرباح من قبل الشركة الأم لصالح الشركات التابعة لها.

- **إضافة حصة من التكاليف والرسوم:** عند توفر الشروط المطلوبة للاستفادة من نظام الشركة الأم والشركات التابعة يتم خصم المنتوجات من الأسهم أو حصص الشركة التابعة المستلمة من قبل الشركة الأم خلال السنة المالية من إجمالي صافي الربح ومع ذلك يجب على الشركة الأم إضافة الحصة من المصاريف والمقدرة بـ: 10% من منتوجات المساهمات متضمنة القرض الضريبي.[4]

[1] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, comptabilité et audit, Op. Cit., P. 373.

[2] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 489.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 85، قانون المالية لسنة 1997، ص. 06.

[4] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 489.

الفرع الثاني: الأنظمة التفضيلية (نظام الربح العالمي والربح الموحد)

يعتبر كل من نظام الربح العالمي والموحد من الأنظمة التفضيلية والتي يتم التعامل بها على المستوى الدولي أي في حالة المجمعات التي يكون مقرها في الإقليم لدولة معينة ولديها فروع في الخارج ولكل نوع من هاذين النظامين شروط يحددها القانون من أجل خيار التطبيق.

أولا: تعريف نظام الربح العالمي والربح المجمع

تم التطرق لتعريف هذين النظامين بموجب أحكام المادة 209 من القانون العام للضرائب الفرنسي (CGI) على أنه: "نظام يسمح للشركات الفرنسية والحاصلة على إعتماد من قبل وزير الاقتصاد والمالية بأن تدخل في الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة نتائج الاستغلال المباشرة والغير مباشرة والمتواجدة في الإقليم الفرنسي أو خارجه".[1]

ثانيا. نظام الربح الموحد

1. تعريفه:

- هو نظام يسمح بتوحيد النتائج الجبائية (الخسائر والارباح) للشركة الأم الجزائرية وفروعها الجزائرية والأجنبية وشركاتها التابعة الجزائرية والأجنبية (لحصة المجمع من النتائج).

- كما يعرف أيضا على أنه نظام يشمل جميع العمليات المباشرة والمصالح الغير مباشرة للشركة بما في ذلك الشركات التابعة الأجنبية الخاضعة للسيطرة أي شركات الأموال التي تمتلك فيها الشركات بشكل مباشر أو غير مباشر 50% من حقوق التصويت، بالإضافة لشركات الأشخاص التي تكون مرتبطة بها، وبعدها يتم توحيد النتائج بما يتناسب وحقوق الشركة الأم في الشركات التابعة لها.[2]

2. شروط التطبيق:

تتمثل شروط الاستفادة من تطبيق هذا النظام فيما يلي:[3]

- يجب أن تكون الشركة الأم شخصا معنويا خاضعا للضرائب على أرباح الشركات IBS؛

- أن يكون المجمع لديه تمثيل على المستوى الوطني والدولي من خلال الشركات التابعة؛

- تشكل الجزء المحقق من رقم الأعمال في الخارج وله قيمة ذات دلالة.

[1] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Op. Cit., P. 378.
[2] Bastien Lignereux, Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, France, Juin 2016, P. 28.
[3] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 494.

ثالثا: نظام الربح العالمي

1. تعريفه: يعرف على أنه نظام يتضمن نتائج الشركة المعتمدة وعملياتها المباشرة والغير مباشرة (الفروع والمنشأت الدائمة الاخرى).[1]

2. شروط التطبيق: تتمثل شروط الاستفادة من هذا النظام مطابقة لشروط نظام الربح الموحد، إلا أنه يصعب الحصول على الموافقة لأنه يمنح في ظل شروط مثل أن تكون المجمعات ملزمة بممارسة نشاطها في الخارج وبشكل حصري عن طريق المؤسسات وليست الشركات التابعة على سبيل المثال يتم رفض الموافقة إذا كان للمجمع عدد كبير من الشركات التابعة في الخارج، يسمح هذا النظام للشركات بأن تأخذ مجموع نتيجة الشركة الأم ونتائج عملياتها المباشرة كقاعدة جبائية. وتتضمن النتيجة الإجمالية نتيجة الشركة المعتمدة ونتائج العمليات المباشرة في الخارج بالإضافة إلى كل العمليات التي تقع في نطاق المجمع، تجدر الإشارة إلى ان هذا النظام غير مطبق في الجزائر.[2]

3. الجانب التقني: يتم تحديد قاعدة الخضوع للضريبة بالنسبة لنظام الربح الموحد والعالمي من خلال المجموع الجبري لنتائج الشركة الأم وكذا فوائض ونواقص القيم قصيرة الأجل المحققة للإستغلالات المباشرة والغير مباشرة في الداخل والخارج، وفي حالة ما إذا كانت النتيجة المحققة ربح يجب أن تدفع الضريبة على هذا الربح، أما في حالة تحقيق خسارة فإنها تعتبر عبئ يمكن خصمه من النتائج الإيجابية للسنوات الموالية.[3]

من خلال عرض هاذين النظامين يمكن القول أن نظام الربح الموحد هو أكبر وأشمل نظام لتوحيد الضرائب ومع ذلك فهو ليس بالسهل عند تطبيقه، حيث أن ألية فرض الضرائب على الشركة المندمجة كما لو أن المجمع نفذ جميع أنشطته ومع ذلك فإن هذا النظام عند التطبيق يتطلب إعداد بيان الدخل المحاسبي (جدول النتائج) لجميع الشركات التابعة المدمجة، وتجدر الإشارة إلى أن وجود نظام مشتق من "نظام الربح العالمي" عكس الأرباح الموحدة فإن هذا النظام يأخذ في الاعتبار فقط نتائج العمليات المباشرة أي استبعاد العمليات الغير مباشرة.[4]

---

[1] Bastien Lignereux, Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, Op., Cit., P. 28.

[2] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 496.

[3] رشيد عريوة، مرجع سابق، ص. 168.

[4] Patrick Rassat, Thierry Lamorlette, Thibault Camelli, Stratégies fiscales internationales, Maxima Laurent du mesnil, Paris, 2010, P. 106-107.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لنظام الإندماج الجبائي في الجزائر

سبق وأن إستعرضنا التجميع المحاسبي في الجزائر حيث إرتبط ظهوره بإعادة هيكلة القطاع العام وتشكيل بما يعرف بشركات تسيير المساهمات التي تشرف على تسير مساهمات الدولة والتي أنشئت وفق معايير معينة (حسب الأنشطة)، في الجانب المحاسبي تم إدخال تعديلات تستجيب لمتطلبات التجميع (راجع المطلب الأول المبحث الثالث) أما الجانب الجبائي فلم يتم إغفاله حيث صدرت نصوص وتدابير جبائية تتعلق بأنظمة المجمعات. نحاول في هذا المبحث عرض وتحليل الإطار القانوني للتجميع الجبائي في الجزائر.

المطلب الأول: تحليل مضمون المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تطرق المشرع لنظام الإندماج الجبائي "الميزانية الموحدة" من خلال المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمحدثة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997، تضمن هذه المادة ما يلي:

الفرع الأول: التعريف بنظام الإندماج الجبائي "الميزانية الموحدة"

عرف الإندماج الجبائي وفقا للمواد المذكورة أعلاه على أنه:" نظام يسمح تحت شروط معينة لمجمع الشركات بتشكيل قاعدة الخضوع للضريبة في الضرائب على أرباح الشركات، يكون الإنخراط في هذا النظام اختياري ويسري لمدة أربع 04 سنوات، يجب على الشركة الأم (التي لا تزال مؤهلة كرئيس للمجمع) أن تصرح سنويا (إذا كان لديها تطور فقط) للإدارة الجبائية والتي يجب أن تشمل جميع الشركات التابعة للمجمع، وفي نفس الوقت الشركات التابعة ملزمة بإيداع التصريح السنوي للميزانية لمفتشية الضرائب الإقليمية في حدود أربعة 04 أشهر من السنة الموالية.[1]

الفرع الثاني: شروط تطبيق النظام

من أجل تطبيق هذا النظام لا بد من توفر مجموعة من الشروط منصوص عليها في المادة 138 وهي كما يلي:

أولا: **شروط خاصة بالشركة الأم**

لتكون الشركة الأم (شركة مساهمة) أي التي تمثل رأس المجمع، يجب أن تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة 90% على الأقل من رأس مال شركة أخرى.[2]

وعليه فإن الشركة التي يمتلك رأسمالها بنسبة 85% بطريقة مباشرة و5% بطريقة غير مباشرة عن طريق شركة أخرى لا تكون مؤهلة للخضوع لهذا النظام حتى وأن كان رأسمالها مملوكا من قبل الشركة الأم بنسبة 90%.[3]

---

[1] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 498.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 85، قانون المالية لسنة 1997، ص. 07.

[3] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., PP. 498-499.

ثانيا: شروط خاصة الشركة التابعة

يجب أن تكون الشركة التابعة (شركة مساهمة) مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشرة بنسبة 90% على الأقل من رأسمالها من طرف الشركة الأم، في حالة المساهمة الغير مباشرة الإندماج الجبائي يخضع بفعل المساهمة عن طريق وساطة شركة أخرى أو أكثر، فالشركة الأم تمتلك على الأقل 90% لكي تكون ضمن تطبيق هذا النظام، في ظل هذه الشروط تحدد المجمعات بحرية عدد الشركات التابعة التي ترغب في الإندماج. وتجدر الإشارة أنه لا يوجد إلزام بإدماج مجموع الشركات المؤهلة في محيط الاندماج الجبائي.[1]

ثالثا: شروط أخرى خاصة بنشاط الشركة وكيفية التسيير

تتمثل هذه الشروط فيما يلي:[2]

- ✓ ألا يكون النشاط مرتبط بمجال إستغلال أو نقل أو تحويل أو تسويق المحروقات المنتجات المشتقة؛
- ✓ يجب أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في المجمع بالمفهوم الجبائي مسيرة بأحكام القانون التجاري.

الشركات التي تتوقف عن تحقيق الشروط أعلاه يتم إقصائها بشكل تلقائي من نظام الإندماج الجبائي أو الميزانية الموحدة.

من خلال نص المادة 138 نستنتج أن المشرع الجبائي قد حصر شروط الإستفادة من نظام الاندماج الجبائي "الميزانية الموحدة" من خلال معيار الملكية حيث يجب تمتلك الشركة الأم 90% على الأقل من رأس مال الشركات التابعة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (عن طريقة شركة وسيطة)، ويجب أن يكون نوع الشركات مساهمة فقط ويرجع إختيار تطبيق هذه النظام بصفة إختيارية بين الشركة الأم والشركات التابعة المؤهلة لذلك.

الفرع الثالث: تحليل التعديلات التي طرأت على المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

منذ إستحداث المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب أحكام المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 كما ذكر أعلاه، إستمر تطبيق نص هذه المادة إلى غاية سنة 2007، بعد ذلك خضعت هذه المادة للتعديل بموجب قانون المالية لسنوات 2008، 2009، و2012 وتضمنت هذه التعديلات ما يلي:

[1] Ibid., PP. 500-501.
[2] Ministère des Finances, La fiscalité levier économique pour l'Émergence des groupes de sociétés, La Lettre de la DGI. 2009. P. 02.

أولا: المادة 07 من قانون المالية لسنة 2008

تنص المادة 07 من قانون المالية لسنة 2008 على ما يلي:" المادة 138 مكرر يمكن تجمعات الشركات مثلما هي محددة .....(بدون تغيير) بأحكام القانون التجاري الجزائري."[1]

من خلال نص المادة 07 نجد أن المشرع قد خص تطبيق أحكام المادة 138 فقط للشركات التي يحكمها القانون التجاري؛ وهو بذلك قد إستثنى الشركات القابضة العمومية والمؤسسات الاقتصادية العمومية التي رأسمالها مملوك من قبل الشركات القابضة، فهذه بذلك تطبق عليها أحكام الأمر رقم 95-25 الصادر في 25 سبتمبر 1995 بتسيير رؤوس أموال التجارية التابعة للدولة.

ثانيا: المادة 03 من قانون المالية لسنة 2009

جاء في نص المادة 03 من قانون المالية سنة 2008 ما يلي:" في حالة ما إذا كانت الأنشطة الممارسة من طرف شركات أعضاء المجمع خاضعة لمعدلات مختلفة للضريبة على أرباح الشركات، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد للضريبة بمعدل 19% في حالة ما إذا كان رقم الأعمال تابعا لهذا المعدل المتفوق. وفي الحالة العكسية يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الأعمال."[2]

من خلال نص هذه المادة نجد أن المشرع قد منح إمتياز للشركات والمتمثل في تخفيض معدل الضرائب لـ 19 % في حالة إختلاف المعدلات الضريبية وذلك حسب نشاط كل شركة.

ثالثا: المادة 06 من قانون المالية لسنة 2012

جاء في نص هذه المادة ضرورة إلغاء شرط تحقيق نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين قبل القيام بطلب الإنضمام لنظام الإندماج الجبائي.[3]

من خلال عرض هذه المواد القانونية يمكن القول أن مضمونها عبارة عن تحفيزات جبائية قدمها المشرع من أجل تشجيع المجمعات على تطبيق نظام الإندماج الجبائي.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2008، العدد 82. ص. 05.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2008، العدد 44. ص. 04.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2012، العدد 72. ص. 04.

المطلب الثاني: الإجراءات والتحفيزات الجبائية لتطبيق نظام الإندماج الجبائي

الفرع الأول: إجراءات تطبيق نظام الاندماج الجبائي

يمكن أن مجمع الشركات بتقديم طلب الخضوع لنظام الميزانية الموحدة بصفة إختيارية من طرف الشركة الأم ويكون القبول من طرف مجموع الشركات الأعضاء، ولا يقبل التراجع فيه لمدة أربع 04 سنوات وذلك وفقا لنص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1]، تتمثل هذه الإجراءات الشكلية فيما يلي:

- يجب على الشركة الأم التي تقوم باختيار نظام الاندماج الجبائي أن تلتزم بتقديم طلب ممضي من طرف المدير العام للشركة ورئيس مجلس الإدارة ورئيس مجلس المراقبة ويتضمن هذا الطلب المعلومات التالية:
  - ✓ عبارة القبول من طرف الأعضاء للانضمام لنظام الاندماج الجبائي؛
  - ✓ المقر الاجتماعي للشركة، النشاط الممارس، رقم التعريف الجبائي ورقم المادة للشركة الأم؛
  - ✓ المقر الاجتماعي، النشاط الممارس، رقم التعريف الجبائي، ورقم المادة للشركات التابعة.
  - ✓ يرفق الطلب برسالة قبول لكل الشركات التابعة ممضاة من طرف الرئيس المدير العام ورئيس مجلس الإدارة ورئيس مجلس المراقبة، حيث يتضمن الطلب عبارة القبول لأغلبية أعضاء مجلس الإدارة.

الفرع الثاني: التحفيزات الجبائية لتكوين مجمعات الشركات

قدم المشرع مجموعة من التحفيزات الجبائية من أجل تطبيق نظام الإندماج الجبائي وكذلك تحفيزات من أجل تشكيل مجمعات الشركات، تتمثل فيما يلي:

أولا: تحفيزات خاصة بالضريبة على أرباح الشركات IBS

1. توحيد الميزانية: يمكن للشركات التي تكون مؤهلة لهذا النظام أن تختار الخضوع لنظام الإندماج الجبائي "الميزانية الموحدة"، من خلال توحيد نتائج الشركات المؤهلة ويكون ذلك بتقديم وثيقة واحدة تلخص جميع عمليات المجمع بالمفهوم الجبائي، ويتم تطبيق هذا القرار من قبل الشركة مع موافقة الشركات التابعة لمدة أربع 04 سنوات.[2]

2. إعفاء الأرباح الموزعة: توزيعات الأرباح التي تستلمها الشركة الأم من طرف شركاتها التابعة معفاة من الضرائب. كما أن المساهمات المتبادلة غير مسموح بها أي لا يمكن توزيع أية أرباح من قبل الشركة الأم لصالح الشركات التابعة لها.[3]

---

[1] المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020. ص. 31.

[2] Ministère des Finances, Op., Cit., P. 02.

[3] Ibid., P. 02.

3. إعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن أصول مثبتة: تعتبر الفوائض المحققة بين شركات المجمع معفاة من الضرائب وذلك وفقا لنص المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمكملة بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 1997.[1]

ثانيا: تحفيزات خاصة بالرسم على النشاط المهني TAP

تعفى من الرسم على انشاط المهني TAP العمليات التي تتم بين الشركات الأعضاء للمجمع، وذلك بموجب أحكام المادة 09 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمكملة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2007.[2]

ثالثا: تحفيزات خاصة بالرسم على القيمة المضافة TVA

كذلك تعفى العمليات المنجزة بين شركات المجمع من الرسم على القيمة المضافة TVA، وذلك بموجب المادة 08 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمكملة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2007.[3]

رابعا: تحفيزات خاصة بحقوق التسجيل

تعفى من حقوق التسجيل وفقا لما تنص عليه المادة 347 مكرر 3 من قانون التسجيل والمكملة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 1997 العمليات التالية التي تتم في إطار مجمعات الشركات:[4]

- ✓ العقود التي تثبن نقل الأملاك بين شركات المجمع؛
- ✓ العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في مجمعات الشركات.

خامسا: إلغاء الشرط المتعلق بتحقيق نتائج إيجابية خلال السنتين الماليتين الأخيرتين من أخل تطبيق نظام الإندماج الجبائي "الميزانية الموحدة" بموجب أحكام المادة 06 من قانون المالية لسنة 2012 كما ذكر أعلاه.

سادسا: تخفيض جبائي للشركات المدرجة فالبورصة

تنص المادة 66 من قانون المالية لسنة 2014 على أنه:" تستفيد الشركات المدرجة في البورصة من تخفيض على الضريبة على أرباح الشركات يساوي معدل فتح رأسمالها في البورصة لمدة 05 خمس سنوات وذلك بداية من سنة 2014".[5]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 1997، العدد 85. ص. 08.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2007، العدد 82. ص. 08.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2007، العدد 82. ص. 08.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 1997، العدد 85. ص. 08.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2014، العدد 68. ص. 20.

بصدور قانون المالية لسنة 2021 تم تعديل أحكام هذه المادة من خلال تخفيض مدة الإمتياز من 05 سنوات إلى 03 سنوات ويبدأ تطبيقه بداية من جانفي 2021.[1]

من خلال نص هذه المادة نجد أن المشرع قدم إمتياز جبائي للشركات المسعرة في البورصة بنسبة 20% على الأرباح المحققة.

المطلب الثالث: واقع تطبيق نظام الإندماج الجبائي على مستوى المجمعات في الجزائر

من أجل معرفة مدى تطبيق نظام الإندماج الجبائي أو الميزانية الموحدة قمنا بجمع معلومات عن المجمعات التي تقوم بتطبيق هذا النظام وهي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-19): المجمعات التي تطبق نظام الإندماج الجبائي

الرقم	إسم المجمع بالعربية	إسم المجمع بالفرنسية أو الإنجليزية	عدد الشركات التابعة أكبر من 90%	رأس مال المجمع	النشاط
01	مجمع صيدال	Groupe Saidal	شركة تابعة واحدة	2.500.000.000 دج	الصناعات الدوائية
02	مجمع بيوفارم	Groupe Biopharm	07 شركات تابعة	5.104.375.000 دج.	الصناعات الدوائية
03	الشركة القابضة للصناعات الغذائية	Le groupe AGRO-INDUSTRIE	07 شركات تابعة		الصناعات الغذائية
04	مجمع سيفيتال	Groupe Cevital	03 شركات تابعة	68.760.000.000 دج.	نشاط مختلط
05	مجمع المنال	Groupe MANAL (MANADJIM EL DJAZAIR)	09 شركات تابعة	5.000.000.000 دج.	نشاط التعدين
06	الشركة القابضة للصناعات الإلكترونية، الكهرو منزلية والكهربائية	Groupe Elec El Djazaïr	19 شركة تابعة	39.750.000.000.00دج	الصناعات الكهرو منزلية
07	الشركة القابضة لإدارة وتنمية الأصول والموارد	Groupe MADAR (Management et Développement des Actifs et des Ressources)	04 شركات تابعة	18.000.000.000 دج.	نشاط مختلط

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 2021، العدد 83. ص. 46.

08	المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر	Le Groupe Industriel des Ciments d'Algérie "Groupe GICA"	14 شركة تابعة	25.358.000.000 دج.	نشاط الإسمنت

المصدر: مديرية كبريات المؤسسات

التعليق:

من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح المجمعات التي تطبق نظام الإندماج الجبائي أو الميزانية الموحدة يمكن ملاحظة ما يلي:

- مجمعات الشركات التي قامت بتقديم طلب الخضوع لنظام الميزانية الموحدة أو تطبيق الإندماج الجبائي نجد أن عددها هو ثمانية 08 مجمعات منها سبعة 07 تعود ملكيتها للدولة ومجمع واحد للخواص وهو سيفيتال Groupe Cevital؛

- تعود ملكية رأس مال المجمعات التابعة للدولة بنسبة 100% بإستثناء مجمعين وهما:

- ✓ صيدال المدرج منذ سنة 1999 حيث تمثل نسبة ملكية الأسهم فيها 80% للدولة و20% بالنسبة للخواص؛[1]
- ✓ بيوفارم المدرج منذ سنة 2016 حيث تمثل نسبة ملكية الأسهم فيها 80% للدولة و20% بالنسبة للخواص.[2]

- غالبية الشركات التابعة نسبة ملكية الشركة الأم فيها تفوق نسبة 90% وهو ما يسمح لهذه المجمعات بتقديم بطلب للخضوع لنظام الميزانية الموحدة وفقا للشروط المنصوص عليها نص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

[1] معلومات مقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي ومتاحة على الموقع https://www.saidalgroup.dz/qui-sommes-nous/.

[2] https://www.sgbv.dz/ar/?page=details_presse&id_pre=190. Consulté le: 20/05/2023.

المبحث الثالث: الجوانب التقنية والمحاسبية لنظام الإندماج الجبائي

يقصد بالجوانب التقنية والمحاسبية لنظام الإندماج الجبائي تحديد النتيجة الجبائية الموحدة للشركات بعد القيام ببعض التعديلات التي أقرها المشرع الجبائي عند تطبيق هذا النظام، كما سيتم عرض المعالجات الجبائية وتسجيل القيود المحاسبية الضرورية الخاصة بالضريبة الواجب تسديدها.

تعتبر النتيجة الموحدة الأساس الذي سيتم عليه تطبيق معدل الضريبة لتحديد مبلغ الضريبة الواجب الدفع، والنتيجة الموحدة ليست مجموع جبري بسيط لنتائج الشركات التابعة بل هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات تتسم ببعض التعقيد من أجل تحديدها، حيث تمر عمليه تحديدها على مرحلتين.[1]

المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية لكل شركة

خلال المرحلة الأولى يتم تحديد فوائض أو نواقص القيمة طويلة الأجل وبعدها يتم تحديد النتيجة الجبائية الخاصة بكل شركة وفقا القانون الجبائي.

الفرع الأول: تحديد فوائض أو نواقص القيمة طويلة الأجل لكل شركة ضمن محيط الاندماج الجبائي

تشكل هذه المرحلة جزءا من نطاق الإندماج، يجب تحديد المعالجة الخاصة بـ:

أولا. معالجة صافي الخسائر طويلة الأجل والخسائر الناتجة قبل الدمج

هناك إحتمال قبل دخول محيط الإندماج أن تتحمل الشركات خسائر طويلة الأجل أو خسائر متعلقة بسنوات سابقة، وفقا للحالة العادية يمكن للشركة ترحيل عجزها أو خسائر إلى أرباحها في السنوات الموالية قبل الدخول في محيط الإندماج الجبائي كما هو منصوص عليه نص المادة 147 في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[2]

ثانيا. تحييد فوائض أو نواقص القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأصول الثابتة الداخلية للمجمع

يسمح هذا التحييد من طرح أو إضافة إلى النتيجة الجبائية أو إلى فائض أو ناقص القيمة طويل الأجل، للأرباح أو الخسائر الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة داخل المجمع المندمج[3]، الهدف من هذه العملية هو حساب النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية مع توضيح قيمة الفائض من أجل إعفائه.

تنص المادة 19 من قانون المالية لسنة 1997 والمتممة لنص المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:" لا تدخل فوائض القيم المحققة بين شركات نفس التجمع "[4].

---

[1] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 502.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، ص. 81.

[3] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 504.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 1997، العدد 85. ص. 08.

يقصد من خلال نص المادة 173 أن عمليات التنازل للأصول التي تتم بين أعضاء المجمع الواحد يتم إعفاء الفوائض من الضرائب باعتباره أرباح، أما في حالة ما إذا كانت عملية التنازل تمت بين أحد شركات المجمع وشركة أخرى ليست تابعة للمجمع ففي هذه الحالة في حالة تحقق فائض قيمة موجب فإنه يتم إخضاعه للضريبة على الأرباح.

ثالثا. معالجة خسائرونو اقص القيمة طويلة الأجل الناتجة أثناء الاندماج

لا يمكن خصم الخسائر ونواقص القيمة طويلة الأجل التي تتحملها شركات المجمع أثناء عملية الإندماج من نتائج الشركات التي تحملتها، بقدر ما تأخذ هذه النتائج في الاعتبار لتحديد النتيجة أو فوائض القيمة طويلة الأجل ككل، كما يتعلق هذا الحضر أيضا بتعويض الخسائر الفردية للشركات المدمجة المتولدة أثناء الاندماج.[1]

الفرع الثاني: تحديد النتيجة الجبائية

المرحلة الثانية تهدف إلى تحديد النتيجة الجبائية كما لو أن الشركة لم يتم دمجها مطلقا بهدف تحديد النتيجة الجبائية الداخلية التي ستكون الشركة التابعة مسؤولة عنها تجاه الشركة الأم.

قبل التطرق لتحديد النتيجة الجبائية يجب التمييز بين النتيجة المحاسبية والجبائية لأن النتيجة المحاسبية هي الأساس الذي تبنى عليه النتيجة الجبائية مع القيام ببعض التعديلات التي يفرضها القانون الجبائي.

- تعرف النتيجة المحاسبية على أنها: " تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية بالفرق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون هذا الفرق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ما عدا العمليات التي تؤثر بشكل مباشر على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو النواتج."[2]

تحديد النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية بعد القيام ببعض التعديلات التي أقرها المشرع الجبائي وتتمثل هذه التعديلات إعفاءات معينة لبعض الإيرادات أو عدم الاعتراف ببعض النفقات والتي تكون بشروط محددة، حيث يمكن التعبير عن النتيجة الجبائية وفقا للمعادلة التالية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + مجموع الأعباء المرفوضة – التخفيضات – العجز.

عادة ما تنشأ فروقات بين بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي، والتي تم تقسيمها لفروقات دائمة وفروقات مؤقتة.

[1] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 505.
[2] Rabah Tafighoult, Le Système comptable finance, Imprimerie Aures emballages, Première édition, Algérie, 2015, P.126.

أولا: الاستردادات[1]

- الهدايا المختلفة باستثناء الهدايا ذات الطابع الاشهاري ما لم يتجاوز قيمة الهدية الواحدة 500 دج مع سقف يقدر بـ: 1000000 دج؛

- مصاريف الاستقبال بما في ذلك مصاريف الاطعام والفندقة، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة بنشاط المؤسسة؛

- مختلف التكاليف والأجور وأعباء الايجار للمباني الغير مخصصة لنشاط المؤسسة؛

- مصاريف البحث والتطوير محددة في حدود 10% من الربح الخاضع للضريبة دون ان تتجاوز سقف 100.000.000 دج؛

- الأعباء الجبائية الغير مقبولة للخصم بتطبيق النظام الجبائي الساري المفعول؛

- أقساط الاهتلاك الغير قابلة للخصم والتي تحتسب على أساس قيمة اقتناء قدرها 1.000.000 دج شرط أن تكون هذه السيارة غير تابعة للنشاط الخاص بالمؤسسة؛

- المصاريف الغير قابلة للخصم المستوفية لشروط الخصم والتي تم تسديدها نقدا عندما تفوق قيمة الفاتورة 300.000 دج؛

ثانيا: التخفيضات

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن أصول ثابتة في حالة التزام المكلف بالضريبة بإعادة استثمار مبلغ يساوي فوائض هذه القيم في شكل تثبيتات في مؤسسته قبل إنقضاء أجل ثلاث 03 سنوات من تاريخ الاقتناء أو إنجاز هذه التثبيتات، وتقسم هذه الفوائض إلى:

- 70% فيما يخص الفوائض طويلة الاجل؛

- 35% فيما يخص الفوائض قصيرة الأجل.

كما يتم إعفائها بالكامل في حالة التعاهد بإعادة استثمار فائض القيمة الإجمالي في أجل ثلاث سنوات من تحقيقه؛[2]

- المداخيل المتأتية من توزيعات الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات او تلك المعفاة ولا تدخل ضمن الربح الجبائي، بينما يتم اعتبارها محاسبيا كإيرادات مالية؛

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص. 91-92.

[2] نفس المرجع أعلاه، ص ص. 92-93.

- عدم التجانس بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي فقاعدة الاهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة محاسبيا ليست هي نفسها الطريقة أو المدة أو قاعدة الاهتلاك جبائيا.[1]

ثالثا: العجز (الخسارة)

وفقا لنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه:" في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز."[2]

المطلب الثاني: تحديد النتيجة الجبائية الموحدة

يتم تحديد النتيجة الجبائية الموحدة والتي تشكل أساسا لحساب الضريبة الإجمالية للمجمع من خلال المجموع الجبري لنتائج للشركات الأعضاء في المجمع بالمفهوم الجبائي، وذلك من خلال التصريحات الجبائية المقدمة من طرف الشركات التابعة وإجراء بعض التعديلات والتحيدات وذلك بغرض تجنب الازدواج الضريبي.[3]

يتمثل الهدف من تحييد الإيرادات الخاضعة للضريبة والأعباء القابلة للخصم داخل المجمع (أي نتيجة العمليات المحققة بين شركات المجمع) مثل المخصصات داخل المجمع، فوائض أو نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة، الإعانات المحققة بين شركات المجمع، الأثار الجبائية للتوزيعات داخل المجمع، كما تتأثر العمليات الأخرى والتي ليست بالضرورة داخلية بهذا التحييد بما في ذلك رسوم الحضور الموزعة من الشركات التابعة، يتم الإبلاغ عن عمليات التحييد المختلفة والمعاملات بين شركات المجمع في التصريحات مع النتائج الجبائية الفردية لكل شركة بما في ذلك الشركة الأم.[4]

خلال هذه المرحلة يتعين على القسم الجبائي على مستوى الشركة الأم حساب النتيجة الجبائية الموحدة أي النتائج الجبائية الفردية للشركات التابعة بما في ذلك نتيجة الشركة الأم، ويتم معالجة العديد من النقاط من أجل تحديد الربح الجبائي الموحد وذلك على النحو التالي:

[1] سماعين عيسى، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة توضيحية)، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 05 العدد 02 جوان 2019، 91-106. ص. 99.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، ص. 81.

[3] Emmanuelle Féna-lagueny, Amélie Nithart, Daniel Gutmann, Anne Charvériat, Op. Cit., P. 16.

[4] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 507.

أولا: تعديلات توزيعات الأرباح

فيما يتعلق بتوزيعات الأرباح داخل المجمع يجب التمييز بين فرضيتين بناء على اختيار المجمع لنظام الشركة الأم والشركة التابعة وهما كما يلي:[1]

- ✓ التوزيعات داخل المجمع لا تؤدي لنظام الشركة الأم والشركات التابعة في هذه الحالة يتم خصم الأرباح من النتيجة الاجمالية؛
- ✓ تؤدي توزيعات الأرباح داخل المجمع إلى ظهور نظام الشركة الأم والشركات التابعة لأن الشركة الأم تختار هذا النظام وبالتالي توزيعات الأرباح المستلمة من شركات المجمع معفاة من ضريبة الشركات.

الأرباح الموزعة من طرف الشركات التابعة لصالح الشركة الأم معفاة من الضرائب وذلك وفقا لنص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (راجع المطلب الثاني من المبحث الثاني).

يمكن توضيح توزيع الأرباح بالنسبة للشركة التابعة والأم كما يلي:[2]

1. توزيع الشركات التابعة: توزيعات الشركات التابعة المندمجة المحملة على النتائج المتولدة قبل الدمج، تؤدي إلى الحق في الإعفاء الضريبي وبالتالي تجعل ضريبة الاستقطاع مستحقة الدفع. وفي حالة توزيعات الشركات التابعة المندمجة المخصومة من النتائج المتولدة أثناء الدمج، لا تؤدي إلى الحق في الإعفاء الضريبي، ولا إلى ضريبة الاستقطاع. أما المبالغ القابلة للتوزيع الخالية من الضريبة المقتطعة تغطي الربح الخاضع للضريبة وصافي فوائض القيمة طويلة الأجل والنتائج من الشركات التابعة المستلمة وصافي الأرباح المحققة في الخارج، مع مراعاة حدود معينة. ومع ذلك، يمكن للشركات التابعة المندمجة تحديد قدرتها على التوزيع خالية من الضرائب المقتطعة، وفقا للقوانين الجبائية يؤدي توزيع الأرباح على الشركاء الأقلية بشكل منهجي إلى استقطاع الضرائب ويقترن بإعفاءات ضريبية لنظام الإندماج الجبائي.

2. توزيع الشركة الأم: الشركة الأم مسؤولة قانونًا عن ضريبة الإستقطاع الجماعي، حيث تقوم بتوزيعاتها وفقًا للقواعد الجبائية. يجوز للشركة الأم أن تخصم من ضريبة الإستقطاع الإعفاءات الضريبية والإعفاءات الضريبية المرتبطة بمنتجات الشركات التابعة التي تحتفظ بها الشركات التابعة. ومع ذلك، فإن هذا التخصيص مسموح به فقط على التوزيعات الوحيدة للشركة الأم، وكذلك على ضريبة الاستقطاع لمساهمي الأقلية في الشركة التابعة التي تمتلك قرض ضريبي.

[1] Jean-Michel Do Carmo Silva, Laurent Grosclaude, Damien Falco. DSCG 1 Gestion Juridique Fiscale et Sociale, 2eme édition, Francis Lefebvre, Dunod, 2021. P. 391-392.

[2] Jean-Raphaël Pellas. Le vade-mecum de la fiscalité en entreprise. EMS Editions. 2001. Paris. P. 102-103.

ثانيا: حالة تحقيق خسارة أو عجز كلي[1]

يشكل العجز الكلي أو الخسارة للمجمع مصروفات قابلة للخصم للسنوات المالية الأربع القادمة. يجب أن يأخذ نظام الإندماج الجبائي في الإعتبار القواعد التالية.

1. إنشاء إهتلاك مؤجل: يتم تحديد مبلغ الاهتهلاك الذي يمكن اعتباره مؤجلًا، في فترات العجز، بحددين:

- ✓ مبلغ العجز الكلي؛
- ✓ مبلغ ARD الذي أنشأته كل شركة في المجمع، وفي حالة الخروج من المجمع لا يمكن الإبلاغ عن العجز الكلي إلا بناءً على النتائج الخاصة للشركة الأم للمجمع.

2. ترحيل العجز للخلف: يمكن للشركة الأم أن تختار ترحيل العجز الكلي للخلف باستثناء الشركات التابعة، كما يمكن تحويل الذمم المدينة المعترف بها من قبل شركة تابعة للمجمع للسنة المالية التي سبقت الدمج إلى الشركة الأم.

ثالثا: حدود خصم بعض الرسوم المالية

عندما تقوم شركة باقتناء أسهم لشركة أخرى وتصبح عضو في نفس المجمع للأشخاص الذين يسيطرون عليها بشكل مباشر أو غير مباشر، أو بالنسبة للشركات التي يتحكم فيها هؤلاء الأشخاص بشكل مباشر أو غير مباشر فإن الرسوم المالية التي يتم خصمها من قبل الشركات الأعضاء في المجمع تتعلق بالنتيجة الإجمالية لجزء يساوي نسبة سعر الاقتناء هذه الأسهم إلى مجموع متوسط مبلغ الديون لكل سنة مالية للشركات الأعضاء في المجمع.[2]

رابعا: المخصصات والمؤونات داخل المجمع

يتم تسجيل المخصصات والمؤونات داخل المجمع في الحسابات مع الأخذ في الإعتبار الخسائر المحتملة للشركات التابعة، وفي حالة إرتفاع هذه الخسائر فعليا في المجمع في حالة عدم وجود معالجة سيكون هناك تسجل مزدوج للخسارة أو نواقص القيمة في النتيجة وفوائض القيمة أو نواقص القيمة طويلة الأجل في الشركة الأم، وبالتالي يجب تحييد الإهتلاك (للديون المشبوهة des créances compromises، والأوراق المالية للشركة) وكذلك بالنسبة للمؤونات الخاصة بالمخاطر الناتجة في النتيجة الفردية من خلال إعادة دمجها في النتيجة الإجمالية، وعليه يجب إلغاء هذه المخصصات والمؤونات وذلك بغرض تحديد النتيجة الإجمالية.[3]

[1] Ibid., P. 103.
[2] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Op. Cit., P. 388.
[3] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 507.

خامسا: التعديلات المتعلقة بأتعاب الحضورو أتعاب مجلس الإدارة

بالنسبة لمكافأت الحضور وأتعاب مجلس الإدارة يجب إعادة دمج أتعاب الحضور (العادية والخاصة) الموزعة من قبل الشركات التابعة المندمجة في حساب النتيجة الاجمالية.[1]

سادسا: إلغاء الديون والإعانات الداخلية في المجمع

لا تأخذ عمليات إلغاء الديون والاعانات المباشرة والغير مباشرة بين شركات المجمع المندمجة في الاعتبار لتحديد النتيجة الاجمالية للسنة المالية التي تم منحها فيها. ينتج عن هذه التعديلات التالية على النتيجة الجبائية:

- ✓ يتم زيادة المبلغ بمقدار الإعفاءات والاعانات المدرجة في مصاريف الاعفاء الجبائي للشركة التي منحتها؛
- ✓ يتم تخفيض مبلغ الإعفاءات والاعانات المدرجة في النتيجة الخاضعة للضريبة التي استفادت منها.

هذه العملية مطلوبة حتى لو أدت إخضاع النتيجة الإجمالية لتصحيحين في الاتجاه المعاكس يلغي كل منهما الأخر، وفيما يتعلق بالنظام الجبائي الخاص بالإعفاءات من الديون des abandons de créances يجب التميز بين الإعفاء الخاص بالديون التجارية والإعفاء الخاص بالديون المالية.

سادسا: التنازل عن الأصول أو الأوراق المالية داخل المجمع

لا تأخذ في الإعتبار فوائض ونواقص القيمة الناتجة عن التنازل بين شركات المجمع فيما يخص الأصول أو الأوراق المالية عند حساب النتيجة الإجمالية. ومع ذلك، تصبح الضرائب واجبة التطبيق عندما تتم عملية التنازل خارج المجمع أو عندما خروج أحد الشركات من المجمع، بالإضافة إلى ذلك أن الإهتلاكات المكملة المتعلقة بفوائض القيمة الناتجة عن التنازل يجب تحيدها أيضا.[2]

سابعا: التعديلات المتعلقة بالتنازل عن الأصول الثابتة المعاد تقيمها

عند قيام الشركة بعمليات إعادة التقييم لأصولها قبل الدخول في محيط الاندماج يجب عليها القيام بعمليات التحييد التالية:[3]

- ✓ بالنسبة للأصول القابلة للإهتلاك، لا يمكن خصم الإهتلاك الإضافي الناتج عن إعادة التقييم إلا من النتيجة الإجمالية حتى مبلغ الخسائر التي تسببت فيها الشركة التي سجلتها؛
- ✓ بالنسبة للأصول الغير قابلة للإهتلاك والأصول القابلة للاهتلاك، إذا قامت شركة في المجمع بالتنازل أو المساهمة بأصل تم إعادة تقييمه قبل الإنضمام للمجمع فإن خسارة القيمة التي تتحملها هذه الشركة فيما يتعلق بالسنة المالية لعملية التنازل من هذه الأصول يكون مرتبط بصافي فائض القيمة.

[1] Ibid., P. 511.
[2] Jean-Michel Do Carmo Silva, Laurent Grosclaude, Damien Falco. Op. Cit., P. 391-392.
[3] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Op. Cit., P. 387.

ثامنا: معالجة الضرائب المؤجلة

في الواقع لن يكون من الضروري تكوين ضريبة مؤجلة في التجميع بعد إلغاء بعض المعاملات الداخلية الخاضعة للضريبة والتي يتم إجراؤها بين الشركات الأعضاء في المجمع الجبائي حيث تم تحييدها أيضًا في الاندماج الجبائي. سيكون هذا هو الحال على وجه الخصوص بالنسبة للمخصصات على الذمم المدينة داخل المجمع أو المكاسب والخسائر الرأسمالية على البيع داخل المجموعة للأصل الثابت غير القابل للاستهلاك.

تاسعا: قاعدة السد

تهدف هذه القاعدة لمنع بعض الشركات من تحميل خسائرها قبل الإندماج في الأرباح من عمليات معينة، من أجل القيام بذلك ستكون كل شركة ملزمة بتقديم تقرير في الوقت الذي تشرع فيه في هذا التخصيص بتحييد نتائجها الجبائية، الأرباح الناتجة عن عمليات معينة مدرجة بشكل حصري من قبل المشرع.

تتعلق هذه الأرباح بشكل خاص بما يلي:

- ✓ فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأصول والأوراق المالية الإستثمارية وإلغاء الديون والإعانات داخل المجمع؛
- ✓ عمليات إعادة التقييم الحر والفوائض المعترف بها بعد الإندماج (fusion).[1]

يمكن تلخيص جميع التعديلات التي يجب إجرائها للمعاملات التي تتم بين شركات المجمع التي تطبق الاندماج الجبائي سواء بالزيادة أو النقصان وذلك كما يلي:

الجدول رقم (04-20): ملخص التعديلات الخاصة بالمعاملات بين شركات المجمع

الإنخفاض	الزيادة
- توزيعات الأرباح التي تتلاقاها الشركة الأم من الشركات التابعة في المجمع بالمفهوم الجبائي إذا لم تكن تؤدي إلى تطبيق نظام الشركة الأم؛ - فوائض القيمة الناتجة التنازل عن الأصول داخل المجمع؛ - حالات العجز قبل الإنضمام للمجمع؛ - إلغاء الديون أو الإعانات المباشرة أو الغير مباشرة داخل المجمع.	- أتعاب الحضور موزعة من قبل الشركات التابعة للمجمع؛ - إلغاء الديون والإعانات الداخلية في المجمع؛ - نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول بين شركات المجمع؛ - الاهتلاكات المكملة التي تطبقها الشركة التي تنازلت عن الأصل القابل للاهتلاك بعد عملية التنازل داخل المجمع؛ - الرسوم المالية.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

[1] Ibid., P. 388.

المطلب الثالث: تحديد الضريبة الإجمالية ودفعها

يتم تحديد الضريبة الإجمالية ودفعها إنطلاقا من النتيجة الجبائية الموحدة وذلك كما يلي:

الفرع الأول: تحديد الضريبة

بمجرد القيام بالتعديلات على المجموع الجبري للنتائج الفردية للشركات التي تشكل جزء من محيط الإندماج الجبائي مع الأخذ بعين الاعتبار الحالات التي يتم فيها خروج أحد الشركات من محيط الاندماج، يتم الحصول على النتيجة الجبائية الاجمالية والتي يمكن أن تكون ربحا أو خسارة وذلك كما يلي:

- إذا كانت النتيجة الموحدة للمجمع ربحا، فلا يمكن تخفيضها من الخسائر الإجمالية التي يمكن ترحيلها. ويخضع الرصيد أي الربح بعد ذلك للضريبة على أرباح الشركات باسم الشركة الأم؛

- إذا كانت النتيجة الجبائية الموحدة خسارة يمكن للشركة الأم أن تختار:

- ✓ نظام الترحيل للخلف للخسائر الاجمالية لمجموع الأرباح المحققة خلال السنوات المالية الأربع الأخيرة؛
- ✓ الترحيل للأمام للخسائر الاجمالية وبدون حد زمني.

فيما يخص فوائض ونواقص القيمة طويلة الأجل الصافية الإجمالية، يتم تحديدها من خلال إجراء المجموع الجبري لفوائض ونواقص القيمة الصافية الفردية طويلة الاجل، مع القيام بالتصحيحات اللازمة.

الفرع الثاني: دفع الضريبة

يعتبر القانون الجبائي أن المكلف بالضريبة على أرباح الشركات في حالة تطبيق نظام الاندماج الجبائي هي الشركة الأم ومع ذلك فإن الشركات التابعة مسؤولة بالتضامن مع الشركة الأم في دفع قيمة الضريبة، بالمقابل ترك القانون الجبائي الجزائري المجمع حرية التصرف في توزيع مبلغ الضريبة على الشركات التي تكون المجمع حيث أنه يمكن لشركات المجمع الإتفاق على قواعد التوزيع الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات.[1]

من حيث المبدأ وأثناء الإندماج، تعترف الشركات التابعة وتحيل للشركة الأم الضريبة التي كانت ستتحملها إذا تم فرض ضرائب عليها بشكل منفصل، وهناك إستثناءات لهذا المبدأ:[2]

- على وجه الخصوص عند الدخول في الإندماج، يجب على الشركات التابعة دفع التسبيقات الثلاثة؛

- تسوية الضرائب المتعلقة بالفترة السابقة قبل الدخول لنظام الاندماج؛

- في حالة الإفلاس.

[1] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 514.
[2] Ibid., P. 514.

الفرع الثالث: الجانب المحاسبي للإندماج الجبائي

تعتبر الشركة الأم مسؤولة عن الضريبة المحسوبة على النتيجة الإجمالية، من الناحية المحاسبية تكمن المشكلة في تحديد القواعد التي يجب أن يتم بموجبها توزيع هذه الضريبة على حسابات الكيانات الأخرى أي الشركات التابعة، تتمثل أبسط قاعدة في أن يتم التصرف كما لو أن المجمع مجرد كيان إقتصادي واحد من خلال حساب هذه الضريبة في الشركة الأم لكامل المبلغ، ولكن يصعب تنفيذ هذه القاعدة وذلك لأنه من الناحية المحاسبية لا تمتلك الشركة الأم بالضرورة الإمكانيات المالية لدفع ضريبة المجمع.[1]

في الواقع يبدو أنه من الصعب تجاهل الكيانات القانونية المختلفة المشكلة للمجمع من أجل ضمان حماية مساهمي الأقلية والأطراف الأخرى ذات العلاقة، حاليا يتم تطبيق أربعة طرق للمحاسبة على الضرائب الخاصة بالمجمع وتتمثل هذه الطرق فيما يلي:[2]

1. المحاسبة عن جميع الضرائب على مستوى الشركة الأم؛

2. المحاسبة على الأعباء الجبائية على مستوى الشركات التابعة وأيضا على مستوى الشركة الأم كما في حالة غياب نظام الاندماج الجبائي مع تحييد الوفورات الجبائية للعجز غير نهائي في الشركة الأم؛

3. طريقة إعادة تخصيص الوفورات الجبائية: تسمح هذه الطريقة بالإضافة لطريقة الحياد بتسجيل وفورات الإندماج الناتجة عن إستخدام عجز الشركات التابعة مباشرة في الشركات التابعة التي هي مصدرها وعليه، عندما تصبح الشركة التابعة مستفيدة مرة أخرى فيتعين عليها أن تقوم بحساب ضريبتها الداخلية دون الأخذ بعين الاعتبار العجز الذي كان محل إعادة التخصيص، يتم تحليل هذا التعويض restitution من الشركة الأم إلى الشركة التابعة من قبل الإدارة الجبائية على أنه إعانة ومن المتعارف عليه أن هذه الاعانة تخضع للتحييد لتحديد النتيجة الإجمالية؛[3]

4. طريقة الحياد: تسمح هذه الطريقة بالمحاسبة عن الضريبة المستحقة على الشركات التابعة المندمجة كما لو كانت خاضعة للضريبة بشكل منفصل؛ أي أن كل شركة تقوم بتسجل أعبائها الجبائية كما لو لم تكن في المجمع الجبائي. تقوم الشركة الأم بسجيل ضرائبها الخاصة والوفورات (أو الرسوم الاضافية) الناتجة عن تطبيق النظام. بالإضافة إلى ذلك، يجب عليها أن تأخذ في الاعتبار حقيقة أن الوفورات المسجلة والناتجة عن إستخدام عجز الشركات التابعة من المرجح أن يتم الإعتراف به لاحقا في الشركة التابعة.[4]

[1] Patrick Morgenstern, Op. Cit., P. 205.
[2] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 514.
[3] Patrick Morgenstern, Op. Cit., P. 220.
[4] Ibid., P. 206.

تعتبر طريقة الحياد هي الأكثر إستخدامها لأنها الطريقة الأبسط من الناحية الفنية والجبائية، كما تتميز باحترام عرض حسابات الشركات التابعة المندمجة على الأقل خلال فترة إندماجها، كما أنها تضر على وجه الخصوص بمصالح حقوق الأقلية.[1]

- التسجيلات المحاسبية:

يتم تسجيل الأعباء والايرادات المتعلقة بنظام الاندماج الجبائي في الحسابات الفرعية للحساب ح/ 698 الضرائب الأخرى عن النتائج، وذلك بتخصيص ح/ 6981 الاندماج الجبائي - المصايف، والحساب ح/ 6989 الضرائب الأخرى على النتائج - الأعباء، كما يجب أن يتم ربط بالحساب الخاص بالضرائب على أرباح الشركات.

1. التسجيل المحاسبي في حالة غياب نظام الاندماج الجبائي

- التسجيل المحاسبي في الشركة التابعة.

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
695		من ح/ الضرائب على أرباح الشركات للسنة N	****	
	444	إلى ح/ الدولة – ضرائب على أرباح الشركات مستحقة ضريبة مستحقة على الأرباح		****

- التسجيل المحاسبي في الشركة الأم.

N/12/31				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
695		من ح/ الضرائب على أرباح الشركات للسنة N	****	
	444	إلى ح/ الدولة – ضرائب على أرباح الشركات مستحقة ضريبة مستحقة على الأرباح		****

2. التسجيل في حالة تطبيق نظام الاندماج الجبائي:

- تتم المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

- تقوم الشركات التابعة بتسجيل الأعباء الجبائية في نهاية السنة المالية في الحساب 6981 الاندماج الجبائي – أعباء، إلى الحساب ح/ 4511 عمليات المجمع – المصاريف.

- تعترف الشركة الأم بالضريبة المستحقة على الشركات التابعة من خلال حساب 6989 الاندماج الجبائي – نواتج، إلى الحساب ح/ 4511 عمليات المجمع – المصاريف.

[1] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 515.

- تقوم الشركة الأم بتسجل ضريبة المجمع من خلال الحساب ح/ 6981 الاندماج الجبائي – أعباء، على حساب ح/ 444 الدولة - ضرائب على النتائج.

يمكن توضيح ذلك من خلال القيود المحاسبية التالية:

- التسجيل المحاسبي في الشركة التابعة.

N/12/31				
المدين	الدائن	البيان	المدين	الدائن
6981		من ح/ الاندماج الجبائي – مصاريف	****	
	4511	إلى ح/ عمليات المجمع – الشركة الأم ضريبة مستحقة على الأرباح		****

التسجيل المحاسبي في الشركة الأم.

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
4511		ح/ عمليات المجمع - الشركة التابعة.	****	
6981		ح/ الاندماج الجبائي - مصاريف		****
	444	ح/ الدولة – ضرائب مستحقة على الأرباح		****

المطلب الرابع: الجانب التطبيقي للإندماج الجبائي

يمكننا من خلال هذا المطلب طرح مجموعة من الأفكار والمتمثلة في:

- تحديد متى تكون الشركة الأم في المفهوم الجبائي والمحاسبي؛
- الإجراءات المتبعة في التجميع الجبائي؛
- الجانب المحاسبي وتوزيع الأعباء الجبائية؛
- المزايا في حالة التجميع الجبائي وما يحققه من وفر؛
- المعالجات المحاسبية.

من أجل توضيح هذه الأفكار نستخدم أمثلة رقمية عن كل حالة من أجل توضيح الصورة.

الفرع الأول: الحالة التطبيقية رقم 01[1]

مجمع مندمج جبائيا يتكون من الشركة الأم A وشركتين تابعتين B وC تظهر نتائجهما الجبائية للسنة N في الجدول أدناه. فالمقابل، إتفاقية الإندماج الجبائية تم توقيعها بين أعضاء المجمع حيث تنص هذه الإتفاقية على أن الشركات التابعة تقوم بحساب الضرائب في محاسبتها الخاصة كما لو كانت مستقلة، والشركة الأن ستقوم بمحاسبة الفرق فيما يخص ضريبة الشركات المستحقة على المجمع.

الجدول رقم (04-21): النتيجة المحاسبية والجبائية قبل IBS

البيان	الشركة الأم A	الشركة التابعة B	الشركة التابعة C	المجموع
النتيجة المحاسبية والجبائية قبل IBS	900	-600	1500	1800

أولا. خطوات حل الحالة التطبيقية

1. حساب الضريبة

تتمثل الخطوة الأولى في تقدير الضريبة المستحقة على كل شركة بشكل تصريح منفصل (أي في حالة غياب نظام الإندماج الجبائي)، في هذه الحالة يكفي فقط تطبيق معدل الضريبة لكل شركة مع العلم أن ضريبة الشركة التابعة B هي صفر بسبب الخسارة المتولدة، والجدول الموالي يعرض الضريبة الخاصة بكل شركة:

الجدول رقم (04-22): النتيجة المحاسبية والجبائية قبل IBS والضريبة في عياب الإندماج الجبائي

البيان	الشركة الأم A	الشركة التابعة B	الشركة التابعة C	المجموع
النتيجة المحاسبية والجبائية قبل IBS	900	-600	1500	1800
الضريبة في حالة غياب الإندماج الجبائي	**225**	**0**	**375**	**600**

[1] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 515-516.

2. حساب الضريبة في حالة تطبيق الإندماج الجبائي

تتمثل الخطوة الثانية في تقدير الضريبة المستحقة على شركات المجمع في حالة تطبيق نظام الإندماج الجبائي (معادلة نتائج الشركات المندمجة جبائيا)، الخسارة المتولدة من الشركة التابعة B ستقلل من نتائج المجمع ككل مم يؤدي إلى ظهور وفر ضريبي (الفرق بين أعباء IBS الإجمالية في غياب الإندماج الجبائي وأعباء IBS في تطبيق الإندماج الجبائي). والجدول الموالي يلخص ذلك:

الجدول رقم (04-23): حساب الضريبة في حالة تطبيق الإندماج الجبائي

البيان	الشركة الأم A	الشركة التابعة B	الشركة التابعة C	المجموع
النتيجة المحاسبية والجبائية قبل IBS	900	-600	1500	1800
الضريبة في حالة غياب الإندماج الجبائي	225	0	375	600
الضريبة في حالة تطبيق الإندماج الجبائي	-	-	-	450
الوفر الضريبي (600-450)	-	-	-	150

3. التسجيل المحاسبي

تتمثل الخطوة الثالثة في الإثبات المحاسبي للضريبة على الشركات في N/12/31 (تاريخ إغلاق السنة المالية للشركة الأم والشركات التابعة) يكون كما يلي:

- التسجيل المحاسبي لدى الشركة التابعة C

N/12/31				
المدين	الدائن	البيان	المدين	الدائن
6981		من ح/ الاندماج الجبائي – أعباء.	375	
	4511	إلى ح/ عمليات المجمع – الشركة الأم		375

- التسجيل المحاسبي لدى الشركة الأم A

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
4511		ح/ عمليات المجمع - الشركة التابعة C.	375	
	6989	ح/ الاندماج الجبائي – إيرادات ضريبة مستحقة الدفع من قبل الشركة التابعة C		375

- إثبات الضريبة المستحقة على المجمع

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
6981		ح/ الاندماج الجبائي – أعباء.	450	
	444	ح/ الدولة، ضرائب على الأرباح. الضريبة المستحقة على المجمع		450

الفرع الثاني: الحالة التطبيقية رقم 02[1]

مجمع يتكون من خمس 05 شركات خاضعة للضريبة على الأرباح (Zebul, Xior, Mar, Alto et Bali) تتمثل خصائص الروابط لرأس المال بما يلي:

- Zebul تمتلك 90% من رأس مال Xior؛

- Xior تمتلك 89 % من رأس مال Mar؛

- Mar تمتلك 90% من Alto وBali.

في 01 جانفي N إختار المجمع نظام الإندماج الجبائي مع الإحتفاظ بمحيط التجميع الجبائي التالي: Mar هي الشركة الأم ولديها شركتان تابعتان Alto وBali. النتائج الجبائية لكل شركة داخلة في محيط الإندماج الجبائي موضحة في الجدول أدناه. بالإضافة إلى ذلك، لدى Alto وBali حالة عجز المرحل في بداية دخول الإندماج يقدر بـ: 800 و1000 لـ Alto وBali على التوالي، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (04-24): النتيجة الجبائية والعجز المرحل قبل الإندماج

البيان	Mar	Alto	Bali
النتيجة الجبائية	1000	-600	400
العجز المرحل للإندماج	0	800	1000

العمليات التي تمت بين شركات المجمع تتمثل فيما يلي:

- تنازلت Mar عن ديون بـ 220 لصالح Bali، هذا التخلي غير قابل للخصم في Mar حتى 160 ولكن يتم فرض ضريبة عليه في الشركة Bali بالكامل؛

- Alto قامت بتحويل مصاريف بدل الحضور مقدرة بـ 40؛

- Bali تقوم بالتنازل لـ Alto أرض محققة فائض قيمة يقدر بـ: 80؛

- سجلت Mar على الشركة Alto إنخفاض في الديون المعدومة بـ: 10.

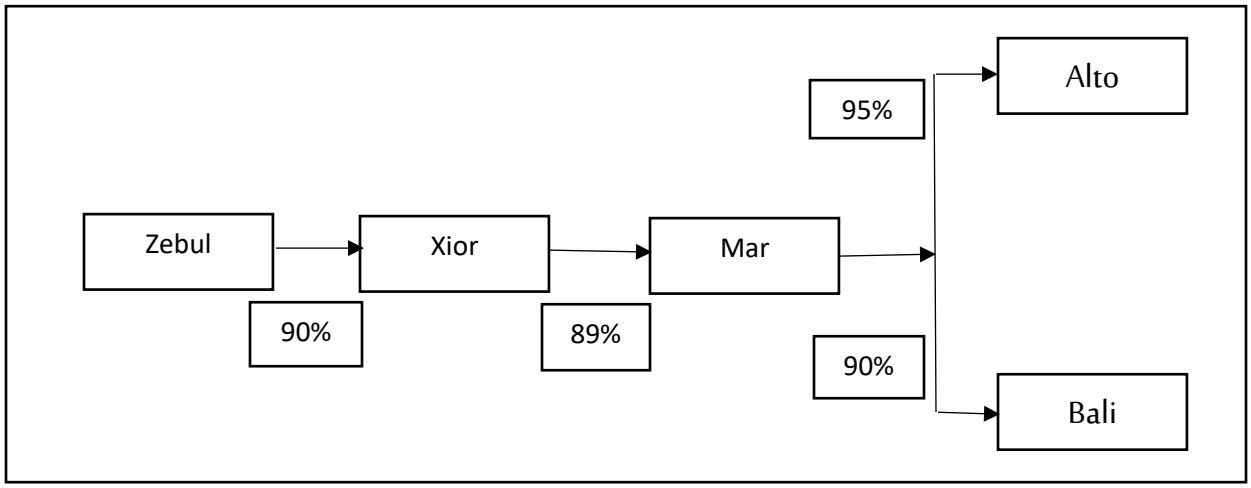
[1] Elisabeth Bertin, et autres, Op., Cit., P. 515-516.

أولا. خطوات حل الحالة التطبيقية

1. إعداد هيكل المجمع

إنطلاقا من الروابط بين شركات المجمع يمكن تحديد محيط الإندماج الجبائي ذلك كما يلي:

الشكل رقم (04-20): هيكل المجمع



2. تحديد الشركة الأم في المفهوم الجبائي والمحاسبي

يتم تعريف الشركة الأم وفقا لدرجة الإستقلال التي تتمتع بها تجاه كل شركة من الشركات التابعة الخاضعة لـ IBS التي تمتلكها، لكي تكون الشركة الأم (أو رأس المجمع) في المفهوم الجبائي من الضروري توفر الشروط التالية:

- عدم الإحتفاظ برأسمالها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بنسبة 90% على الأقل من قبل شركة أخرى تخضع لـ IBS، وفقا لهذا المعيار فإن الشركة Mar ليست مملوكة بشكل مباشر لـ Xior (النسبة عي 89% فقط) وغير مملوكة للشركة Zebul بشكل غير مباشر (النسبة المئوية لملكية Zebul هي 89×90 تساوي بالتقريب 80%).

بالإضافة إلى ذلك، بما أن Mar خاضع لـ IBS ويمتلك Alto و Bali بنسبة 90% يمكننا إعتبار Mar شركة أم (رئيسا للمجمع) هذا في المفهوم الجبائي.

أما في المفهوم المحاسبي فإن الشركة الأم هي التي تسيطر على كل الشركات، ومن خلال مثالنا هذا فإنه لا يمكن إعتبار الشركة Mar شركة أم وذلك لأن رأسمالها مملوك بطريقة مباشرة بنسبة 89% من قبل الشركة Xior وبطريقة غير مباشرة من قبل الشركة Zebul.

3. تحديد النتائج الجبائية الفردية بإعتبار أن الشركات مستقلة:

في هذه الحالة يتم إستكمال التصريحات الجبائية وكل شركة لها الحق بخصم الخسائر التي تم ترحيلها للسنوات السابقة من نتائجها الجبائية. يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-25): تحديد النتائج الجبائية الفردية

البيان	Mar	Alto	Bali
النتيجة الجبائية قبل الإخضاع	1000	-600	400
العجز المرحل للإندماج	0	0[1]	-400[2]
النتيجة الجبائية الفردية	**1000**	**-600**	**0**

[1] الشركة التابعة Alto تقوم بترحيل خسائر أخرى وعليه لا يمكن تحميلها خسائر مرحلة.

[2] الشركة التابعة Bali يتم تحميل لها جزء من الخسائر إلى الربح المحقق خلال السنة.

4. حساب سقف النتائج

حقيقة إختيار المجمع لنظام الإندماج الجبائي لا تثير التساؤل حول إمكانية قيام كل شركة بتسوية خسائرها المرحلة قبل التوحيد، ولكن بشرط ألا يتم تعويض هذه الخسائر قبل التوحيد مقابل الأرباح من عمليات معينة وبالتالي يجب على كل شركة عندما تشرع في تحصيل العجز أن تقوم بتحييد الأرباح الناتجة عن عمليات معينة مثل الإعانات الداخلية أو التنازل عن الأصول الثابتة الداخلية أو إلغاء الذمم المدينة. وعليه يجب تطبيق قاعدة السقف.

الجدول الموالي يوضح تطبيق هذه القاعدة على هذه الحالة التطبيقية:

الجدول رقم (04-26): تحديد سقف النتائج

البيان	Mar	Alto	Bali
النتيجة الجبائية قبل الإخضاع	1000	-600	400
التنازل عن الديون	-	-	-220
فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات	-	-	-80
النتيجة مسقفة	**1000**	**0**	**100**

نتيجة لذلك، تنتج الضريبة الفردية تحت الإندماج وستكون على النحو التالي:

الجدول رقم (04-27): تحديد النتائج الجبائية الفردية بتطبيق الإندماج الجبائي

البيان	Mar	Alto	Bali
النتيجة الجبائية قبل الإخضاع	1000	-600	400
العجز المنسوب	0	0	-100 [1]
النتيجة الفردية	**1000**	**-600**	**300**

[1] ترحيل العجز الخاص بالشركة Bali غير محدد.

5. حساب النتيجة الموحدة (الإجمالية) والضريبة الواجبة الدفع

يتم تحديد النتيجة الموحدة (الإجمالية) من خلال الإنتقال للمجموع الجبري لنتائج الشركات الفردية التي سيتم إجراء تحييدها بسبب المعاملات البينية بين شركات المجمع المندمجة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (04-28): تحديد النتائج الجبائية الموحدة

البيان	Mar	Alto	Bali	المجموع
النتيجة الجبائية قبل الإخضاع	1000	-600	300	700
بدل الحضور	-	40	-	40
التنازل عن الديون 60 [1]	60	-	-220	-160
التنازل عن التثبيتات	-	-	-80	-80
إنخفاض في قيمة الديون المعدومة	10	-	-	10
النتيجة	**1070**	**-560**	**0**	**510**

[1] إنخفاض الديون المعدومة والمقدرة بـ: 220 غير قابلة للخصم عند الشركة Mar محددة فقط بـ: 160 وبالتالي يتم إعادة دمج 60 (220-160).

النتيجة الموحدة أو الإجمالية هي 510، وبالتالي فإن الضريبة واجبة الدفع هي 510×25%= 127.5. وسنفترض أن الشركة Mar لا تخضع للإشتراكات الإجتماعية للشركات.

6. التسجيل المحاسبي: لمتابعة التسجيل المحاسبي سيتم إجراء العمليات الحسابية التحضرية التي تسمح بتحديد أعباء الضريبة خارج الإندماج الجبائي ومقارنتها مع أعباء الضريبة عند تطبيق الإندماج، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (04-29): تحديد الوفورات الضريبية المحققة

البيان	Mar	Alto	Bali	المجموع
النتيجة الجبائية خارج الإندماج	1000	-600	0	400
IBS قبل تطبيق الإندماج الجبائي	250	-	-	250
IBS مع تطبيق الإندماج الجبائي	-	-	-	127.5
الوفورات الضريبية المحققة	-	-	-	**122.5**

ليس هناك حاجة لإجراء تسجيلات داخل الشركتين التابعتين طالما النتائج الفردية في حالة الإستقلال لا تؤدي لفرص جبائية، وعليه سيتم إجراء تسجيل محاسبي واحد في الشركة الأم Mar

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
6981		ح/ الاندماج الجبائي – أعباء.	122.5	
	444	ح/ الدولة، ضرائب على الأرباح. الضريبة المستحقة على المجمع		122.5

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن القول أن ظهور نظام توحيد الضرائب بصفة عامة كان مرتبط بظهور تقنية التجميع المحاسبي في بداية القرن التاسع عشر في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، لم يكن هذا الظهور في شكل نظام موحد بل عبارة عن مجموعة من الأنظمة الجبائية (نظام الشركة الأم والتابعة، نظام الأرباح الموحدة) ولكل نظام خصائص خاصة به.

يعتبر نظام الإندماج الجبائي من أحسن الأنظمة الجبائية الخاصة بالمجمعات، يتم تطبيق هذه النظام بالنسبة للمجمعات التي تنشط داخل حدود الدولة الواحدة وخارجها مقارنة بنظام الربح العالمي والموحد الذي يطبق على الشركات التي لها فروع في الخارج فقط، بالإضافة إلى ذلك، الإمتيازات الجبائية التي يقدمها للشركات التي تطبق هذا النظام والتي تشجع على عمليات الإندماج وتشكيل مجمعات من أجل الاستفادة من هذه المزايا.

إن تطبيق نظام الاندماج الجبائي يسمح بحل الكثير من المشاكل الجبائية والمتعلقة بالعمليات الداخلية بين الشركات التابعة للمجمع خاصة فيما يتعلق بالخضوع المزدوج، وبالتالي فإن عدم تطبيق هذا النظام يجعل هذه المشاكل قائمة وتزيد تعقيدا كل زادت العمليات البينية بين شركات المجمع.

تعتبر الشركة الأم المكلف الوحيدة أمام الإدارة الجبائية لدفع الضرائب عن جميع الشركات وهو ما يفسر أن مجمع الشركات له شخصية معنوية بموجب القانون الجبائي على خلاف القانون التجاري الذي لا يعترف بالشخصية المعنوية للمجمع.

يعتبر تطبيق نظام الاندماج الجبائي من أكثر الأنظمة تعقيدا وذلك نتيجة للغموض الذي يكتنف النصوص الجبائية التي أقرها المشرع الجبائي. إن عدم تقديم شروحات لهذه النصوص وإجراءات وشروط التطبيق فيما يتعلق بالمعاملات الجبائية خاصة الدخول والخروج من محيط الاندماج الجبائي وهو ما يخلق مشاكل لدى القائمين على تطبيق هذا النظام.

الفصل الخامس

دراسة حالة لمجمع صيدال

مقدمة:

بعد تطرقنا في الجانب النظري لهذه الأطروحة للأسس النظرية لمجمع الشركات والحسابات المجمعة وكذلك للجانب الجبائي المرتبط بالجانب المحاسبي، نريد في هذا الفصل إجراء دراسة تطبيقية تهدف إلى ما يلي:

- هل هناك مجمعات وفق الأسس المحاسبية والقانونية والتقنية المتعارف عليها؛
- المرجعية النظرية التي تبناها النظام المحاسبي المالي SCF في تحديد القوائم المالية المجمعة؟
- هل المجمع محل الدراسة ملتزم بتطبيق ما جاء في النظام المحاسبي المالي SCF؟
- ما هي النقائص الموجودة في النظام المحاسبي المالي SCF وسبل معالجتها؟

للإجابة على هذه التساؤلات إخترنا مجمع صيدال لأنه يعتبر من بين أول المجمعات في الجزائر التي قامت بإعداد القوائم المالية المجمعة وذلك بعد إعادة الهيكلة للشركات في أواخر القرن الماضي وإدراجه في بورصة الجزائر من خلال فتح رأس المال للمستثمرين للاكتتاب وقد تم التنازل عن بنسبة 20% من رأس مال المجمع، وبذلك يشكل صيدال النموذج المثالي من أجل إجراء دراستنا التطبيقية الخاصة بموضوع التجميع المحاسبي والإندماج الجبائي كونه يتوفر على كافة الخصائص والمميزات التي يفرضها هذا الموضوع كحقوق الأغلبية ممثلة بنسبة 80% والحقوق الغير مسيطر عليها بنسبة 20% بالإضافة إلى ذلك كونه مدرج في البورصة، وكذلك نسبة مساهمة الشركة الأم في بعض الشركات التابعة التي تفوق 90% وهو ما يتطلبه القانون الجبائي من أجل تطبيق نظام الميزانية الموحدة.

ولتحقيق الأهداف سنقوم بتحليل المعطيات (القوائم المالية لصيدال) من خلال جدول المساهمات لتحديد محيط التجميع المحاسبي وبه تتحدد طرق التجميع بالإعتماد على نسب السيطرة، وكذلك تحليل إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة من حيث المراحل ومدى إلتزام مجمع صيدال بإعداد هذه القوائم المجمعة وفقا لمتطلبات نظرية الكيان، والمزايا الجبائية التي يتفيد منها المجمع من تطبيق نظام الإندماج الجبائي، كل ذلك يمكننا بالخروج بنتائج تأكد أو تنفي فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال

إرتبط ظهور مجمع صيدال بإعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية في نهاية القرن الماضي وبعدها دخوله لبورصة الجزائر سنة 1999، من خلال هذا المبحث سنحاول عرض المراحل التي مرت على نشأة مجمع صيدال وأهم الشراكات التي أبرمها وكذلك المخابر، المركبات، والوحدات الي يضمها.

المطلب الأول: نشأة وتنظيم مجمع صيدال

الفرع الأول: نشأة مجمع صيدال

هناك عدة محطات تاريخية مر عليها تكوين مجمع صيدال حتى أصبح على ما عليه الأن وهي كما يلي:

1982: تم إنشاء شركة صيدال عقب إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية وقد إستفاد في هذا الإطار من نقل مصانع (الحراش، الدار البيضاء، جسر قسنطينة).

1988: تم تحويل تركيب المضادات الحيوية للمدية الذي كان على وشك الإنتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية.

1989: تنفيذا للإصلاحات الإقتصادية أصبح صيدال مؤسسة عمومية إقتصادية تتميز باستقلالية التسيير.

1993: تم إضفاء تعديلات على القانون الأساسي للشركة حيث سمح لها بالمشاركة في كل عملية صناعية أو تجارية يمكن أن تكون ذات صلة مع موضوعها الاجتماعي من خلال إنشاء شركات جديدة أو فروع.

1997: وضعت شركة صيدال مخطط إعادة الهيكلة أسفر على تحويلها إلى مجمع صناعي يضم ثلاث شركات تابعة (فارمال، أنتيبيوتيكال، وبيوتيك).

1999: صيدال هي شركة ذات أسهم SPA برأسمال قدره 2500.000.000.00 دج، 80% من رأسمال الشركة مملوك للدولة و20% تم التنازل عنه عن طريق الفتح الجزئي لرأس المال في 1999 ودخول الشركة في البورصة.

2009: رفعت صيدال من حصتها في رأسمال سوميدال إلى حدود 59%.

2011: قامت بإقتناء 20% من رأسمال شركة إبيرال، كما رفعت من حصتها من رأسمال شركة تافكو من 38.75% إلى 44.51%، كما رفعت صيدال حصتها في رأسمال إبيرال إلى حدود 60%.

2014: شرع مجمع صيدال في إدماج شركاته التابعة عن طريق الإندماج (أنتيبيوتيكال، فارمال، وبيوتيك) حيث أدى هذا القرار الذي إلى تنظيم جديد في الهيكل التنظيمي للمجمع.[1]

2016: رفعت صيدال حصته في رأسمال شركة إبيرال إلى حدود 99.99%

[1] https://www.saidalgroup.dz/qui-sommes-nous/. Consulté le: 20/05/2022.

2018: قامت أيضا برفع حصتها في الشركة التابعة SOMEDIAL إلى نسبة 63,54%.

الفرع الثاني: نشاط مجمع صيدال

يتمثل نشاط مجمع صيدال في صناعة الأدوية حيث تعتبر الصناعة الصيدلانية تطورا ملحوظا إذ شهدت دخول عدة متعاملين أجانب وعرب لدخول السوق الوطنية خاصة من خلال عقود الشراكة مع المجمع الصناعي صيدال والقيام بإنشاء وحدات إنتاجية متخصصة في بعض الأنواع الدوائية. بالإضافة للوحدات التجارية، ويمكن تقسيم نشاط المجمع لنشاطات رئيسية ونشاطات ثانوية كما يلي:

1. النشاطات الرئيسية:

وتتمثل فيما يلي:

- إنتاج مواد لغرض صناعة بعض الأدوية؛
- التركيز على المهام التجارية كتوزيع وتسويق منتجات المجمع عبر كامل الوطن والسعي لدخول الأسواق الدولية؛
- إجراء البحوث التطبيقية وتطوير الأدوية الجنيسة.

2. النشاطات الثانوية:

تتمثل فيما يلي:

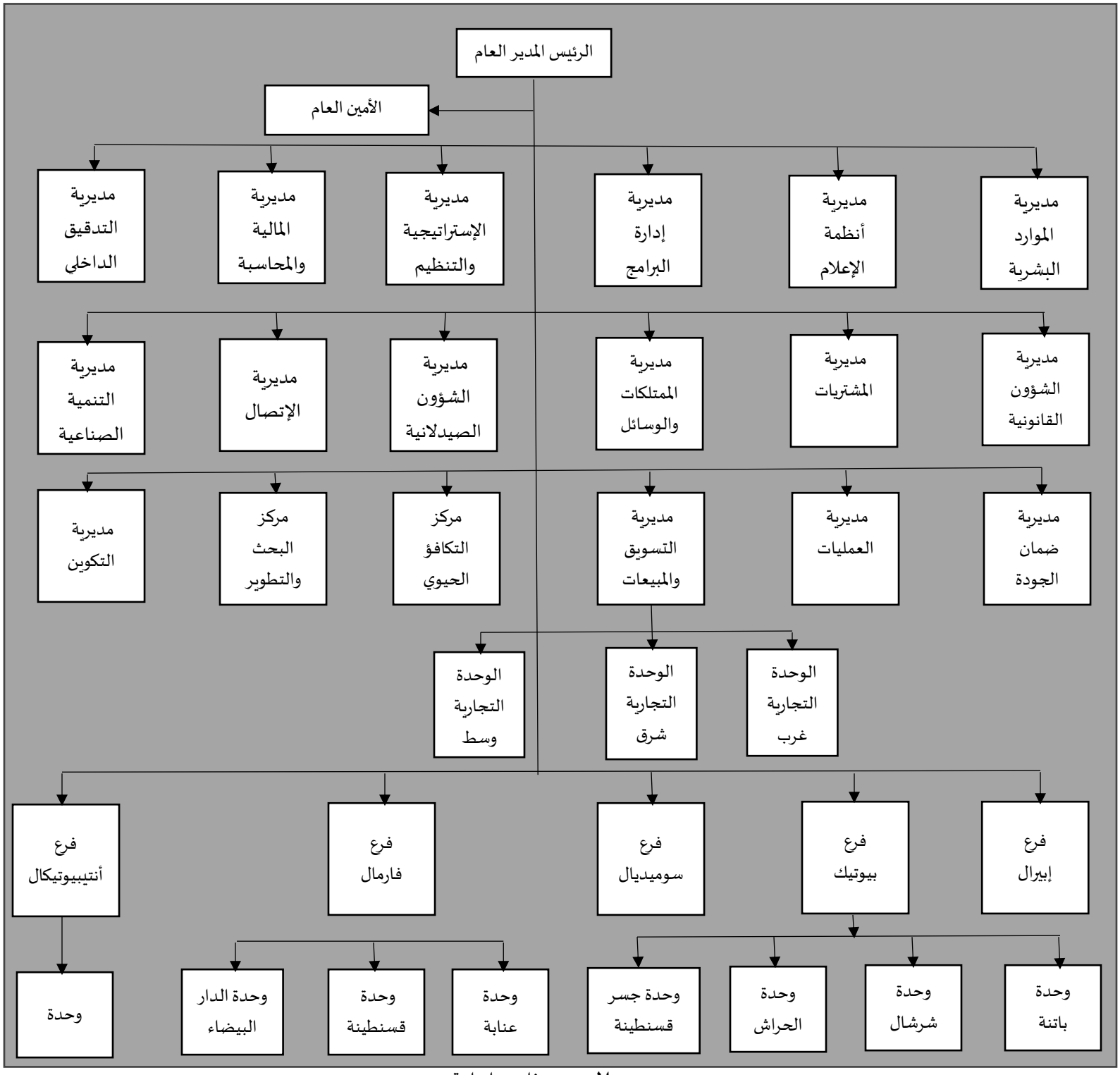
- إنتاج مواد التعبئة والتغليف؛
- نقل وتوصيل منتجات المجمع إلى الزبائن والموزعين؛

الصيانة الذاتية لتجهيزات الإنتاج والعمل على تطوير تقنيات الإنتاج لضمان النوعية ورفع القدرة الإنتاجية؛
- تقديم خدمات التشكيل والتركيب والتحليل.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

بعد إعادة الهيكلة قام مجمع صيدال بوضع هيكل تنظيمي يتناسب مع التغيرات التي طرأت، حيث يضم هذا الهيكل المراكز، المديرات، المركبات، والشركات التابعة له وهي موضحة كما يلي:

الشكل رقم (05-21): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



المصدر: وثائق داخلية

يتكون الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال مما يلي:[1]

1. الشركة الأم: وهي تمثل الإدارة العامة للمجمع، الشركات التابعة، المساهمات، الوحدات التجارية، مراكز التوزيع، مراكز البحث وتشمل المديريات التالية:

1.1 المديرية العامة: يترأسها الرئيس المدير العام وهو المسؤول الأول عن تسيير المجمع وتوجيه القرارات للمديريات المركزية ومن ضمن مهامه:

- تحديد الإستراتيجية ووضع السياسات العامة للمجمع؛
- تمثيل المجمع في الداخل والخارج وإبرام العقود مع الأطراف ذات الصلة؛
- بحث التطورات الجارية على مستوى المجمع والقطاع من خلال الإجتماع بمجلس الإدارة الذي يتكون من سبعة أعضاء ويتولى المهام التالية:
- متابعة نشاطات المجمع؛
- مناقشة الخطط والموازنات؛
- تنظيم المجمع.

بالإضافة إلى الأمين العام الذي يمثل الهيئة الإستشارية المسؤولة عن التنسيق والمساعدة في عملية اتخاذ القرار، وخلية الإعلام التي تقوم بنشاطات الإعلام والنشر والاتصال داخل وخارج المجمع.

2.1 المصالح الوظيفية:

تشمل المديريات المركزية التالية:

- **مديرية التدقيق الداخلي:** تتمثل مهمتها في مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية لجميع حسابات المجمع وعمليات التحليل المالي؛
- **مديرية الإستراتيجية والتنظيم:** تقوم بإعداد الدراسات المرتبطة بتحديد الأهداف الإستراتيجية الخاصة بالمجمع والسهر على متابعتها وتنفيذها، وتأمين دخول المجمع في السوق المحلة والدولية، ووضع إستراتيجية تقوم على الشراكة؛
- **مديرية إدارة البرامج:** مهمتها إعداد دفاتر شروط المشاريع وكذلك وضع الخطط لتأهيل الوحدات الإنتاجية؛
- **مديرية أنظمة الإعلام:** تهتم بإعداد السياسة التنظيمية للمجمع وتحديد حاجات الوحدات والفروع من حيث أنظمة الإعلام الآلي وضمان كفاءة مخطط التسيير؛

[1] وثائق داخلية مقدمة من طرف مجمع صيدال وبالإعتماد على الموقع .https://www.saidalgroup.dz

- **مديرية الموارد البشرية:** تهتم بتنظيم وتسيير الموارد البشرية للمجمع وفقا لسياسة واستراتيجية المجمع، حيث تعتبر من أهم المديريات في المجمع كونها همزة وصل بين إدارة المجمع والأفراد العاملين من جهة وبين الإدارة والنقابة من جه أخرى. لم تعد هذه المديرية مسؤولة عن الأعمال الروتينية كضبط تعداد المستخدمين وتصرفاتهم وحفظ الملفات والسجلات الخاصة بالأفراد بل أصبحت تعني بإستقطاب الكفاءات البشرية وتسيير الأفراد والمستخدمين، الأجور وتطوير الموارد البشرية... الخ.

- **مديرية التنمية الصناعي:** تتولى مهمة تطوير أساليب الإنتاج وترقية الشراكة مع المخابر الوطنية والأجنبية لتحسين نوعية المنتجات وتعزيز مكانة المجمع في الأسواق الإقليمية والعالمية، وتهتم كذلك بالإستثمار خاصة في مجال الشراكة مع المحليين أو الأجانب من أجل تعزيز المكانة الدولية للمجمع في الأسواق العالمية؛

- **مديرية الإتصال:** تعمل على تطوير التقنيات الجديدة للإعلام والإتصال لكل نشاط المجمع كما تهتم بإعداد النشرات الداخلية التي تخص كل نشاطات المجمع، بالإضافة إلى مهمة إصدار المجلات التالية: "info saidal" و "صيدال للصحة" و"صدى صيدال"؛

- **مديرية الشؤون الصيدلانية:** تعتبر همزة وصل بين المجمع ووزارة الصحة، تتولى مهمة الإعلام الطبي ومراجعة ملفات صنع الأدوية كما تمتلك فريق خاص في التسويق الطبي وشبكة من الوكلاء الطبيين تغطي غالبية التراب الوطني، مع تقديم مختلف التكوينات والمعلومات الطبية، كما تعمل على تأكيد مدى مطابقة بين ما تم إنجازه وبين ملفات الدواء، بالإضافة إلى قيامها بدراسة الملفات التقنية والصيدلانية؛

- **مديرية الممتلكات والوسائل:** تتمثل مهمتها في تسيير الوسائل المالية والمادية وإعداد تقديرات ميزانية المجمع كما تعمل على تطبيق الميزانيات الممنوحة للمصالح الخارجية وضمان متابعتها وتقييمها، وكذلك تسيير وصيانة الممتلكات والعتاد الخاص بالمجمع؛

- **مديرية المشتريات:** مهمتها إدارة عمليات الشراء من خلال توفير مستلزمات العمليات الإنتاجية وكذا مختلف إحتياجات المجمع بالشكل المناسب وفقا للإجراءات المعتمدة؛

- **مديرية الشؤون القانونية:** تختص بكل القضايا القانونية التي تخص المجمع وضمان المساعدة القانونية لجميع هياكله، إضافة لإعداد النصوص التنظيمية والقانونية التي تساهم في تنفيذ برامج العمل ومتابعة مختلف النزاعات التي يكون المجمع طرفا فيها؛

- **مديرية التكوين:** إعداد الإحتياجات التكونية ووضع برامج تكويت الأفراد من أجل تحسين مستوياتهم؛

- **مديرية التسويق والمبيعات:** تتولى المهام التالية:

- ✓ التسويق ودراسة السوق قصد إدخال تحسينات على منتجات المجمع؛
- ✓ إعداد مخطط تسويقي بهدف التعريف بمنتجات المجمع؛
- ✓ تطوير صورة المجمع وحصته السوقية؛
- ✓ تدعيم ركائز مراقبة الجودة؛
- ✓ إنشاء شبكة للمندوبين الطبيين عبر كل التراب الوطني.

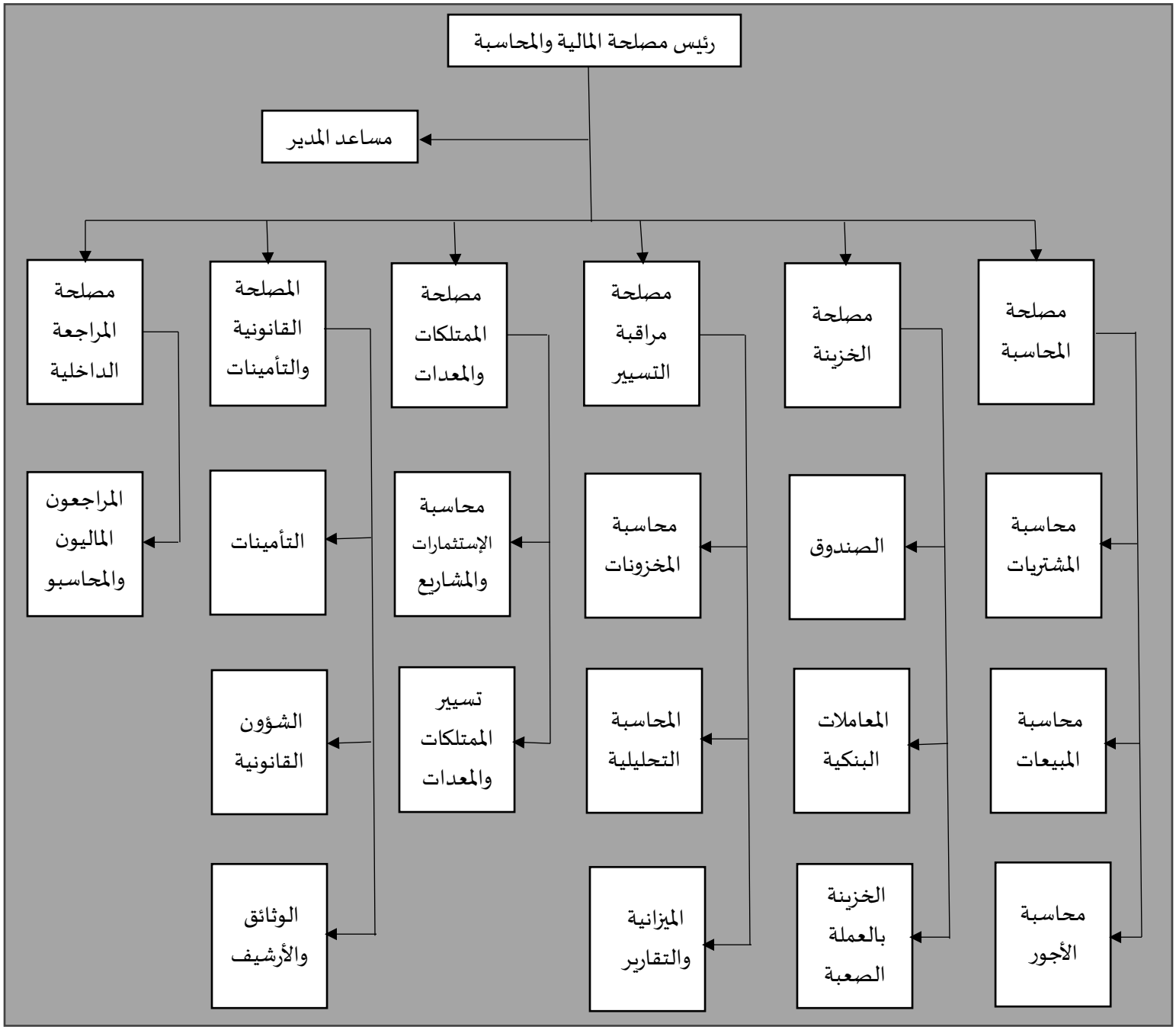
- **مديرية العمليات:** تتمثل مهمتها في التنسيق بين مختلف الوحدات والمصانع الإنتاجية للمجمع ولها علاقة مع مديرية المشتريات، التسويق، والمبيعات. بإعتبارها المكلفة بكل عمليات الإمداد من إستقبال المواد الأولية، الإنتاج وكذا التوزيع لكل الوحدات الصناعية للمجمع؛

- **مديرية ضمان الجودة:** تهتم بإدارة الجودة والنوعية من خلال تبني نظام الجودة الشاملة في كل فروع المجمع؛

- **مديرية المالية والمحاسبة:** تتمثل مهامها فيما يلي:

- ✓ تسيير وضع الإستراتيجات المالية؛
- ✓ تسيير الميزانية؛
- ✓ المحاسبة والمالية والعمليات التمويلية على المدى المتوسط والطويل؛
- ✓ المساهمة في تسيير الموازنة ومتابعة محفظة الأوراق المالية عبر البورصة؛
- ✓ إدارة الشؤون المالية والمحاسبية في المجمع وتسهر على إعداد التقارير المالية للشركة الأم والتقارير المالية الموحدة للمجمع.

الشكل رقم (05-22): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر: وثائق داخلية

المطلب الثاني: سياسة صيدال في إطار الشراكة والمساهمات

تتمثل سياسة صيدال حاليا في العمل على برنامج للتوسع، وذلك أن تنمية الشراكة يمثل محورا يتوافق مع إحتياجات المجمع، وواقع السوق وكذا أهداف شركائه أقام شراكة جديدة مبنية على التكامل بين الشركاء، وأصبح بصفة مساهم رئيسي في شركة واحدة، ومساهم رئيسي وبالأغلبية في شركتين، وأشكال عديدة منها شراكة صناعية وتجارية، منح وإمتياز الرخص وإنشاء شركات مشتركة (مشاريع مشتركة)، يمكن عرض مختلف هذه الشراكات كما يلي:

الفرع الأول: الشركات التابعة

هي الشركات التي تتراوح فيها نسبة المساهمة بين 50% إلى 100%، تتمثل فيما يلي:[1]

1. الشركة التابعة سوميديال (التجمع الصيدلاني الأوروبي- صيدال): تم إبرام الاتفاق بين صيدال والمجمع الصيدلاني الأوروبي سمي بسوميديال SOMEIDIAL يساهم فيه صيدال بنسبة 37% ويقع مقره الاجتماعي بالمنطقة الصناعية بواد السمار، باشرت عملية الإنتاج في الثلاثي الأول من سنة 2001 وتختص في إنتاج الأشكال الجافة والسائلة لمختلف الأصناف العلاجية التالية: موانع الحمل، مضادات السعال. في سنة 2009 رفعت صيدال من حصتها في رأسمال سوميدال إلى حدود 59%، وفي سنة 2019 قامت أيضا برفع حصتها في الشركة التابعة SOMEDIAL إلى 63,54%.

تتضمن هذه الشركة ثلاث أقسام إنتاج وهي:

- قسم لإنتاج المنتجات الهرمونية؛
- قسم لإنتاج السوائل (شراب ومحاليل)؛
- قسم لإنتاج أشكال الجرعات الصلبة؛

2. الشركة التابعة إيبرال: هي شركة ذات أسهم ناتجة عن الشراكة بين القطاع العام والخاص بين مجمع صيدال بنسبة 40% وجلفار (الامارات العربية المتحدة) بنسبة 40% وشركة فلاش الجزائرية المتخصصة في المواد الغذائية بنسبة 20% ولغاية 2016/12/31 يمتلك صيدال بالتقريب نسبة 99.99% لشركة إيبرال ويهدف هذا المشروع الصناعي إلى تحقيق ما يلي: صناعة الأدوية وتغليفها، توفير خدمة مراقبة الجودة بطلب المنتجين المحليين.

[1] وثائق داخلية مقدمة من طرف المجمع وبالإعتماد على الموقع .https://www.saidalgroup.dz/partenariat-2/#sdp

الفرع الثاني: إتفاقيات الشراكة (الشركات المشتركة)

تتمثل في الشركات التي تتراوح فيها نسبة المساهمة بين 20% و50%، وهي متعلقة بإنشاء شركات مشتركة وتتمثل فيما يلي:[1]

1. فايزر الأمريكية – صيدال: قام مجمع صيدال بإبرام إتفاقية شراكة مع المخبر الأمريكي فايزر في 1998/12/08 يقتضي إنشاء شركة مختلطة صيدال-فايزر سميت PSM مقرها بالدار البيضاء ولاية الجزائر بتكلفة إستثمار تقدر بـ: 912 مليون وحدة تساهم فيه صيدال بنسبة 30% إنطلق المشروع في عملية الإنتاج في 2002/06/23 تتمثل منتجاته في الأصناف العلاجية التالية: مضادات الإلتهاب، مضادات حيوية، ومضادات أمراض القلب.

2. جوراس فارماستيكل- صيدال: تقوم هذه المخابر بإنتاج الأصناف العلاجية التالية: مضادات الإلتهاب، مضادات للحساسية، مضادات حيوية.

3. نوفو نورد يسك- بيارفأبر- صيدال: تم عقد إتفاق بين مخابر نوفو نورد ومخابر بيار فأبر الفرنسية ومجمع صيدال 1999/01/13 وتنص الاتفاقية على إنجاز وحدات لإنتاج الأنسولين ومقومات السرطان بواد عيسى - تيزي وزو، قدرت تكلفة هذا المشروع بـ: 2670 مليون دج مقسم بين صيدال بنسبة 10% ومخابر نوفو نورد بنسبة 45% ومخابر بيار فأبر بنسبة 45% وهي تنتج 75 منتج متعلقة بـ: 16 صنف علاجي وهي أمراض بسيكولوجية والحساسية، القلب...الخ.

4. المشروع المشترك تافكو: تأسس هذا المشروع من قبل مجمع صيدال - أكديما - سبيماكو- جي بي أم - ديغروماد في 2000/07/08 وأطلق عليه إسم الشركة الصيدلانية العربية الطاسيلي Tassilli Pharmacetique Company وتختصر في Taphco تقع بالمنطقة الصناعية الرويبة، وتختص في صناعة المنتجات الخاصة بأمراض العيون ومنتجات الحقن رأسمالها يقدر بـ: 565 مليون دينار جزائري وينقسم إلى 45% لمجمع صيدال 10% لديغروماد و55% لغير المقيمين أكديما (شركة تأسست من طرف جامعة الدول العربية 25%، سبيماكو (المملكة العربية السعودية) 20%، و10% JPM الأردن).

5. صيدال صولفارم فارمستيك: تم إنشاء صيدال صولفارم فارمستيك في إطار إستراتيجية الشراكة بين القطاع العام والخاص حيث ينص على تصنيع المنتجات الجافة والحقن، فيما يخص الأصناف العلاجية المضادات للروماتيز والسرطان ومواد التخدير تم إنشاء هذه الشراكة في 2004/03/09 بولاية الطارف.

[1] وثائق داخلية مقدمة من طرف المجمع وبالإعتماد على الموقع .https://www.saidalgroup.dz/partenariat-2/#sdp

6. صيدال-نورث أفريكاهولينغ مانوفكتورينغ SNM: هي نتاج لشراكة أبرمت في سبتمبر 2012 بين مجمع صيدال بنسبة 49% والشركة الكويتية نورث أفريكا مانوفكتورينغ بنسبة 49% والصندوق الوطني للإستثمار بنسبة 02% لإنشاء مراكز متخصصة في تنمية وتصنيع وتسويق الأدوية المضادة للسرطان.

7 وينثروب فارما صيدال (WPS): تم إنشائها في سنة 1999 بين مجمع صيدال والذي يملك ما نسبته 30% وشركة سانوفي الفرنسية بنسبة 70% لتصنيع وتجهيز والتسويق فالجزائر للمنتجات الصيدلانية الموجهة للإستخدام البشري إنطلقت في عملية الإنتاج في سنة 2000.

الفرع الثالث: مساهمات مجمع صيدال

تتمثل في الشركات التي يساهم فيها مجمع صيدال بنسبة تقل عن 20% وهي كما يلي:[1]

- ألجيري كليرينغ (مؤسسة مالية) يساهم فيها صيدال بنسبة 6.67%؛
- نوفر وهي مؤسسة لإنتاج الزجاج تتراوح نسبة مساهمة صيدال نسبة 4.46%؛
- أكديما وهي الشركة العربية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية يساهم فيها صيدال بنسبة 0.38 %.

المطلب الثالث: وحدات ومخابر مجمع صيدال

قام مجمع صيدال بإنشاء مخابر بحث من أجل تطوير مختلف الأدوية وصناعتها على مستوى مركباتها الصناعية من أجل تغطية السوق الوطنية بالإحتياجات الضرورية، كما قام أيضا المجمع بإنشاء وحدات تجارية لتسهيل تسويق هذه المنتجات على مستوى التراب الوطني وهي موضحة كما يلي:

الفرع الأول: مركز البحث والتطوير CRD

أنشئ في 1999/07/24 مقره بالمحمدية (الحراش) ويتوفر على أحدث المعدات كفاءات بشرية مؤهلة ويشرف على كل ما هو بحث علمي وتطوير للأدوية، حيث يباشر المركز لمجمع صيدال على كل ما هو بحث علمي وتطوير للأدوية والتقنيات الصيدلانية والتحكم بعمق في تغيرات السوق وتكمن مهام هذا المركز فيما يلي:[2]

- تطوير الأدوية الجنسية Générique لفائدة المجمع من خلال الأنشطة التالية:
- المشاركة في إقتراح قائمة الأدوية الواجب تطويرها، وذلك بناء على الدراسات التقنية؛
- وضع دفتر شروط على أساس رقابة دقيقة للتزويد بالمواد الأولية اللازمة لإنتاج الأدوية المزمع تطويرها؛
- متابعة إستقرار وثبات الأدوية المطورة؛

[1] https://www.saidalgroup.dz/fr/partenariat/partenaires. Consulté le: 20/01/2023.

[2] وثائق داخلية مقدمة من طرف المجمع.

- تحضير الملفات التقنية والعلمية اللازمة لتسجيل الأدوية المطورة؛
- تحقيق التدرج في التصنيع ابتداء من المخبر إلى السلم الصناعي؛
- توفير الإعلام العلمي الخاص بالأدوية المطورة؛
- المشاركة في إنجازات ودراسات التكافئو الحيوي؛
- تقويم وترويج الأعمال العلمية والتقنية المسجلة باسم المجمع؛
- توفير الإعلام الفني الخاص بنشاط المجمع ومهامه؛
- رقابة جودة الأدوية وغيرها؛
- المساهمة في تدريب الإطارات الفنية للمجمع؛
- تطوير الأبحاث في مجال العلوم الصيدلانية المرتبطة بالمهام الإستراتيجية للمجمع؛
- تأمين المساعدة الفنية اللازمة للفروع الإنتاجية للمجمع؛
- تنظيم جميع الإمكانيات والموارد البشرية والمادية والعلمية لتأمين اليقظة التكنولوجية للمجمع.

يتكون مركز البحث والتطوير من المختبرات التالية:

- **مخبر الجالينوس:** يقوم بتصميم تركيبات أدوية جنسية وعرضها في أشكال صيدلانية مختلفة (سائلة صلبة)؛
- **مخبر التحاليل الكيماوية:** يقوم بالتأكد من تطابق المواد الأولية مع مواصفات الجودة، تصميم طرق التحليل، متابعة دراسات الاستقرار والثبات.
- **مختبر الأبحاث السمية:** يقوم بالتجارب السمية ومعرفة قدرة الجسم على المقاومة، بالإضافة إلى التأكد من مدى مطابقة المواد الأولية والمنتجات للمواصفات العالمية ومدى فعاليتها؛
- **مختبر الميكروبيولوجيا:** يقوم بالتحاليل والفحوصات اللازمة للتأكد من نجاعة المواد العقيمة ونقائها الجرثومي ومدى تطابقها مع مواصفات الجودة؛
- **مختبر علم أمراض المناعة:** يقوم بالدراسات المتعلقة بعلم المناعة في مجال مرض فقدان المناعة المكتسبة وغيرها من أمراض حديثة الظهور؛
- **قسم التوثيق والإعلام التقني والعلمي:** تتمثل مهامه في إنجاز شبكة معلومات موثقة ومتطابقة مع أهداف وإحتياجات التطوير ويتم تحديثها بصفة مستمرة؛
- **قسم ضمان الجودة:** يقوم بوضع نظام تأمين الجودة وطرق صيانتها طبقا للمواصفات العالمية بالإضافة إلى توضيح طريقة سيرها بهدف ضمان التحسين المستمر؛

- **قسم الشؤون الصيدلانية:** يقوم بتحليل الملفات التقنية والعلمية الضرورية لتسجيل الأسماء التجارية لدى المعهد الوطني لحماية الملكية الصناعية، بالإضافة إلى تصميم المجسمات الهندسية للأدوية كما يتولى تنظيم الملتقيات والندوات العلمية الوطنية والدولية بالإضافة إلى تعاونه مع عدة منظمات وجامعات في مجال التدريب.

الفرع الثاني: مركبات مجمع صيدال

تتمثل المركبات التابعة مجمع صيدال فيما يلي:[1]

1. مركب أنتيبيوتيكل Antibiotical: يقع مقره بولاية المدية ويقدر رأسماله بـ: 950 مليون دج. بدأ العمل في شهر أفريل 1988 ويختص في أنتاج المضادات الحيوية وغيرها، بالإضافة إلى منتجات تامة الصنع ومواد أولية، كما تما تجهيزه بجميع التجهيزات اللازمة لصناعة الأدوية، ويتميز المركب بطاقة إنتاجية معتبرة في إنتاج المواد الأولية، ومهارة عالية في التركيبات الحيوية، وخبرة في إنتاج المضادات الحيوية ومخابر للتحليل تسمح بالرقابة الكاملة للجودة. يضم الوحدات التالية:

- **وحدة إنتاج المادة الفعالة البنيسيلينية والغير البنيسيلينية:** يتم فيها الإنتاج بواسطة عمليتي التخمير ونصف التحليل؛

- **وحدة إنتاج مواد التخصصات الصيدلانية:** تحتوي على مبنيين منفصلين، الأول لإنتاج الأدوية البنيسيلينية والأخر خاص بإنتاج الأدوية الغير بنيسيلينية؛

- **مطبعة:** تبلغ القدرة الإنتاجية 80 مليون علبة و140 مليون وصفة سنوية حيث تغطي بذلك مطبعة أنتيبيوتيكل 100% من إحتياجاتها و30% من إحتياجات الشركات التابعة لصيدال.

2. مركب فارمال Pharmal: يبلغ رأس ماله 200 مليون دج. يقع مقره بالدار البيضاء ويتكون من ثلاث مصانع إنتاجية ومخبر لمراقبة النوعية والجودة لمنتجات مصانع الفروع، وكذلك بعض المؤسسات الخاصة والعمومية وقد ألحقت هذه الوحدات بمركب فارمال في جويلية 1999 بعدما كانت تابعة للمؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الأولية سابقا وتتمثل فيما يلي:[2]

- **وحدة الدار البيضاء:** تقع في المنطقة الصناعية بواد السمار بالجزائر العاصمة، وينتج هذا المصنع تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال (شراب، محاليل، مرهم وأقراص)، حيث تعود نشأته إلى سنة 1958 وقد

[1] وثائق داخلية مقدمة من طرف المجمع.

[2] وثائق داخلية مقدمة من طرف المجمع.

كانت تابعة للمخبر الفرنسي Labaza قبل تأميمها وكانت تابعة قبل سنة 2014 إلى الشركة التابعة فارمال، تفوق القدرة الإنتاجية لهذا المصنع 40 مليون وحدة بيع لكل الأشكال؛

- **وحدة قسنطينة:** تم تحويلها إلى وحدة فارمال بعد حل Ecopharm في 1997/12/31 تقع في المنطقة الصناعية بقسنطينة، وهي مختصة في صناعة الصيغ السائلة وقد تم إنشاء مصنع للأنسولين إنطلق في الإنتاج في 200/04/01، تصل القدرة الإنتاجية إلى 05 مليون وحدة بيع؛

- **وحدة عنابة:** إنضمت إلى صيدال سنة 1998 وتختص في إنتاج الأشكال الجافة من أقراص وكبسولات وكانت تابعة للشركة التابعة فارمال، تصل القدرة الإنتاجية لـ: 07 مليون وحدة بيع؛

3. مركب بيوتيك Biotic: يعتبر فرع بيوتيك أحد الفروع الثلاثة الناتجة عن إعادة الهيكلة لصيدال وتحويلها لمجمع صناعي في فيفري 1998 ويقدر رأس مال هذا الفرع 250 مليون دج. مقره حاليا بزميرلي الحراش ويتكون من ثلاث مصانع للإنتاج وهي كما يلي:[1]

- **وحدة جسر قسنطينة:** بدأ نشاطها سنة 1984 تفوق طاقة إنتاجها 20 مليون وحدة بيع وهي الوحيدة على المستوى الوطني المتخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة على شكل قارورات وأكياس بتكنولوجيا عالية، يتألف المصنع من خمس ورشات إنتاج متخصصة في صناعة الأنواع الجالونسية وهي: ورشة التحميلات، ورشة الأقراص، ورشة المحاليل المكثفة على شكل أكياس، ورشة المحاليل المكثفة على شكل قارورات.

كما يتضمن المصنع على مخبر لمراقبة الجودة مكلف بالتحاليل الفيزيوكيمياوية والميكروبيلوجية وخصائص السموم، إلى جانب التسيير التقني والوثائقي.

- **وحدة الحراش:** تم تدشينها سنة 1971 ويتوفر على أربع ورشات إنتاجية ورشة للأشربة، المحاليل، الأقراص، وورشة المراهم. تبلغ الطاقة الإنتاجية 20 مليون وحدة بيع، كما يتوفر أيضا على مخبر لمراقبة الجودة مكلف بالتحليل الفيزيوكيمياوية والتسيير التقني والوثائقي، كانت هذه الوحدة تابعة قبل سنة 2014 إلى شركة بيوتيك.

- **وحدة شرشال:** تقع بالمنطقة الصناعية واد بلاح بشرشال، تتربع على مساحة 3120 م^2 وتتكون من ثلاث ورشات وهي: ورشة الأشربة، ورشة لإنتاج الأشكال الجافة (أقراص، مسحوق في أكياس، وكبسولات)، وورشة المحاليل المكثفة. وقد كانت تابعة قبل سنة 2014 للشركة التابعة بيوتيك، حيث يضم المصنع على مخبر لمراقبة الجودة مكلف بالتحاليل الفيزيوكيمياوية والميكرو بيولوجية وخصائص السموم.

[1] وثائق داخلية مقدمة من طرف المجمع.

- **وحدة باتنة:** مختص في إنتاج التحاميل وهو خاص بإنتاج صنف من الأدوية (des Suppositories) وعلى العموم فإن فرع البيوتيك ينتج أشكال وأنواع مختلفة من الأدوية وهي: المحاليل المكثفة، المسحوقات، معجون الأسنان، الحقن، المضغوطات، القنينات الزجاجية، المشروبات ولأقراص المعلبة.

الفرع الثالث: الوحدات التجارية

يتكون مجمع صيدال من ثلاث وحدات تجارية وهي كما يلي:[1]

1. الوحدة التجارية للوسط UCC: وهي أول وحدة تجارية أنشأت في الوسط سنة 1996 مقرها بالمحمدية بالجزائر العاصمة تهتم بتسويق وتوزيع المنتجات الخاصة بمجمع صيدال.

2. الوحدة التجارية للشرق UCE: تم تأسيسها في 1998/10/15 بباتنة وأسندت لها مهمة تموين 18 ولاية في شرق الجزائر بصورة مستمرة.

3. الوحدة التجارية للغرب UCO: تأسست في سنة 2000 بوهران مكلفة بتغطية 19 ولاية غرب الجزائر.

[1] وثائق داخلية مقدمة من طرف المجمع.

المبحث الثاني: تحديد محيط التجميع المحاسبي

يحكم تحديد محيط التجميع المحاسبي مفهوم السيطرة والمرتبط بنظرية الكيان، فالشركات التي تتحكم في الشركة الأم تعتبر توابع لها ويجب إدراجها في محيط التجميع المحاسبي قصد إعداد القوائم المالية المجمعة.

قبل تحديد محيط التجميع سيتم التطرق لكيفية المحاسبة عن حيازة أسهم الشركة التابعة إيبرال وسوميديال وذلك خلال سنة 2016 وسنة 2018 لكل شركة على التوالي، وذلك من أجل حساب الشهرة أو فارق الإقتناء ح/207 وهو أحد العناصر المهمة في التجميع.

المطلب الأول: المحاسبة عن حيازة أسهم الشركة التابعة IBERAL وSOMEDIAL

الفرع الأول: حيازة أسهم الشركة التابعة IBERAL

قام مجمع صيدال بعملية الحيازة على 40% من أسهم الشركة التابعة IBERAL وذلك في تاريخ 12 و23 ماي 2016 وقد نشئ عن عملية الحيازة زيادة في حساب فارق الإقتناء بعدما كان يقدر بـ: 87.341.040,00 دج وذلك في سنة 2015 حيث ظهر في الميزانية بعد عملية الإقتناء في نهاية سنة 2016 كما يلي:

الأصول	المبالغ
ح/ 207 فارق الإقتناء	**115 414 200,00**

بعد عملية الحيازة على 40% من أسهم شركة IBERAL أي ما يعادل 110 22 سهم بذلك تصبح غالبية أسهم هذه الشركة ملك لمجمع صيدال بنسبة 99.998% وعليه، يمكن توضيح تحرير أسهم شركة IBERAL لمجمع صيدال وعمليات تسديد قيمة الأسهم كانت كما يلي:

- المرحلة الأولى: في 12 ماي 2016

الجدول رقم (05-30): تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة IBERAL

البيان	القيمة الإسمية	قيمة الأسهم	سعر الإقتناء للسهم	تكلفة الحيازة	فارق الإقتناء ح/207
	10 000	15 996 000	12 610	20 170 956	4 174 956
	10 000	5 516 000	12 610	6 955 676	1 439 676
المجموع	**10 000**	**21 512 000**	**12 610**	**27 126 632**	**5 614 632**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم (05-01)

وفي تاريخ الحيازة تم تسجيل القيود المحاسبية التالية لعملية الإقتناء:

- بتاريخ 2016/05/12 تم إثبات القيد المحاسبي التالي:

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
261		ح/ سندات المساهمة -شركة.IBERAL	21 512 000	
207		ح/ فارق الإقتناء - شركةIBERAL	5 614 632	
	512	ح/ البنك		27 126 632

المرحلة الثانية: 2016/05/23

الجدول رقم (05-31): تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة IBERAL

البيان	القيمة الإسمية	قيمة الأسهم	سعر الإقتناء للسهم	تكلفة الحيازة	فارق الإقتناء ح/207
	10 000	22 064 000	12 610	27 822 704	5 758 704
	10 000	63 984 000	12 610	80 683 824	16 699 824
المجموع	**10 000**	**86 048 000**	**12 610**	**108 506 528**	**22 458 528**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم (05-02)

- بتاريخ 2016/05/23 تم إثبات القيد المحاسبي التالي:

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
261		ح/ سندات المساهمة -شركة.IBERAL	86 048 000	
207		ح/ فارق الإقتناء - شركةIBERAL	22 458 528	
	512	ح/ البنك		108 506 528

يمكن تلخيص عملية الحيازة الإجمالية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05-32): عملية الحيازة الإجمالية

عدد الأسهم	القيمة الإسمية	قيمة الأسهم	سعر التنازل للسهم	قيمة الأسهم المتنازل عليها	فارق الإقتناء ح/207
22 110	10000	221 100 000	12 610,00	278 807 100	**57 707 100**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم (05-01) و(05-02)

التعليق:

بما أن مجمع صيدال قام بحيازة 40% من أسهم الشركة IBERAL والتي يبلغ رأسمالها 000,00 760 552 دج مقسمة إلى 276 55 سهم فإن نسبة 40% تمثل 110 22 سهم ومن خلال المعالجة المحاسبية نجد أن قيمة فارق الإقتناء المدرجة في الحساب 207 هي لـ: 756 10 سهم فقط والمقدرة بـ: 160 073 28 دج. بينما قيمته الإجمالية قدرت بـ: 100 707 57 دج.

وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF فإن فارق الإقتناء يهتلك سنويا ويخضع لإختبار خسارة القيمة في حالة وجود إنخفاض في القيمة الاقتصادية له، ومن خلال ملاحظة القوائم المالية الخاصة بالشركة الأم خلال السنوات المالية من 2015 إلى غاية 2020 نجد أن فارق الإقتناء لا يهتلك وإنما يخضع لإختبار التدني في قيمته وهذا ما يفسر أن المعالجات المحاسبية التي يخضع لها فارق الإقتناء من طرف مجمع صيدال هي إتباع معيار التقرير المالي الدولي IFRS 03 "إندماج الأعمال" عكس ما تضمنه النظام المحاسبي المالي SCF والذي يتبع المعيار المحاسبي الدولي IAS 22 الذي تم إلغائه.

- تحليل المعالجة المحاسبية الخاصة بعملية الحيازة على أسهم الشركة التابعة IBERAL بنسبة 40% (حالة الرفع في نسبة المساهمة)

قام مجمع صيدال بالحيازة على 40% من أسهم الشركة التابعة IBERAL بعدما كانت تحوز على نسبة 59.98% وبذلك أصبحت نسبة الملكية في هذه الشركة التابعة 99.998%.

من أجل إبراز الممارسة المحاسبية المتبعة في تطبيق نظرية الكيان فإن الإستناد للأمثلة العددية (حالة الحيازة التي قام بها مجمع صيدال) يعتبر أكثر ملائمة للتمييز بين التداخل في الممارسة المحاسبية مع نظرية الشركة الأم ونظرية الملكية. وعليه، فمن خلال عملية الإقتناء التي قام بها المجمع لأسم الشركة التابعة IBERAL وذلك بعد القيام بعملية تقييم الأسهم من طرف لجنة خبراء مختصة لمجمع صيدال (الشركة الأم أو شركة صيدال المقر الاجتماعي)، لأصول الشركة IBERAL تم تحديد سعر الإقتناء للسهم الواحد بـ: 12.610 دج. بينما تقدر القيمة الإسمية للسهم بـ: 10.000 دج.

عملية التقييم هنا التي قام بها خبراء صيدال شملت فقط الأراضي والمباني للشركة التابعة حسب الوثائق المقدمة (الملحق رقم 05-03) دون أن تشمل العملية باقي عناصر الأصول والخصوم وهو ما يجعل سعر السهم الذي تم تحديده بعد عملية التقييم لا يعبر عن القيمة الحقيقة للشركة التابعة IBERAL.

بالرغم من أن مجمع صيدال مدرج في البورصة إلا أنه لا يتم الإعتماد على القيم العادلة في مثل هذه الحالات والتي تخص عملية التقييم، وهو ما تنص عليه نظرية الكيان أي الإعتماد على القيم العادلة أو القيمة السوقية (القيمة العادلة أو السوقية هي أحد شروط الواجب توفرها من أجل تطبيق نظرية الكيان) حتى يمكن القول أنه تم تحديد القيمة الحقيقية للسهم وفقا لنظرية الكيان.

الفرع الثاني: حيازة أسهم الشركة التابعة SOMEDIAL

قامت الشركة الأم صيدال بالرفع من حصتها في الشركة التابعة SOMEDIAL في سنة 2019 من 58,99% إلى 63,546 % أي 988 سهم بعد ما كانت تقدر بـ: 12 813 سهم وبعد الزيادة أصبحت تقدر بـ: 13 801 سهم، نتج عن عملية الحيازة فارق إقتناء أو شهرة تقدر بـ:

تمت عملية الحيازة والتسديد على مرحلتين كما يلي:

المرحلة الأولى: في 2019/08/08

الجدول رقم (05-33): تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة SOMEDIAL

عدد الأسهم	القيمة الإسمية	قيمة الأسهم	سعر الإقتناء للسهم	تكلفة الحيازة	فارق الإقتناء ح/207
494	100 000	49 400 000	126 553	62 517 182	13 117 182

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم (05-04)

- بتاريخ 2019/08/08 تم إثبات القيد المحاسبي التالي:

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
261		ح/ سندات المساهمة -شركة.SOMEDIAL	49 400 000	
207		ح/ فارق الإقتناء - شركةSOMEDIAL	13 117 182	
	512	ح/ البنك		62 517 182

المرحلة الثانية: في 2019/08/18

الجدول رقم (05-34): تسديد قيمة أسهم الشركة التابعة SOMEDIAL المرحلة الثانية

عدد الأسهم	القيمة الإسمية	قيمة الأسهم	سعر الإقتناء للسهم	تكلفة الحيازة	فارق الإقتناء ح/207
494	100 000	49 400 000	126 553	62 517 182	13 117 182

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم (05-05)

- بتاريخ 2019/08/18 تم إثبات القيد المحاسبي التالي:

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
261		حـ/ سندات المساهمة -شركة.SOMEDIAL	49 400 000	
207		حـ/ فارق الإقتناء - شركةSOMEDIAL	13 117 182	
	512	حـ/ البنك		62 517 182

يمكن تلخيص عملية الحيازة الإجمالية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05-35): عملية الحيازة الإجمالية

عدد الأسهم	القيمة الإسمية	قيمة الأسهم	سعر التنازل للسهم	قيمة الأسهم المتنازل عليها	فارق الإقتناء حـ/207
988	100 000	98 800 000	126 553	125 034 364	**26 234 364**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم (05-04) و(05-05)

التعليق:

من خلال قيام الشركة الأم صيدال بزيادة حصتها في رأس مال الشركة التابعة SOMEDIAL بنسبة 04% أي ما يعادل 988 سهم وقد تم تقدير سعر الإقتناء للسهم بـ: 126 553 دج ونتج عن ذلك شهرة أو فارق إقتناء قدر بـ: 26 234 364 دج، بالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذا الفارق فإنه تمت معالجته بنفس الطريقة في الشركة IBERAL.

كم أن عملية التقييم لأصول وخصوم الشركة التابعة SOMEDIAL لم يتم الإفصاح عن الطريقة المعتمدة لتحديد قيمة السهم.

المطلب الثاني: بنية مجمع صيدال

من خلال عرض جدول المساهمات الخاص بالمجمع سيتم تحديد بنية المجمع.

الفرع الأول: تحليل نسب الملكية في رأسمال الشركات التي يحوزعليها مجمع صيدال

جدول رقم (05-36): المساهمات التي يحوزها مجمع صيدال

الحساب	الشركات التابعة والشركات المساهمة	رأس المال		المساهمات التي يحوزها مجمع صيدال			
		عدد الأسهم	المبالغ	عدد الأسهم	القيمة المحاسبية للأسهم	نسبة المساهمة	نسبة السيطرة
الشركات التابعة							
261/20	IBERAL	55 276	552 760 000,00	55 275	552 750 000,00	99,998%	99,998%
261/04	SOMEDIAL	21 718	2 171 800 000,00	13 801	1 380 100 000,00	63,546%	63,546%
261/05	EDIC (SNIC)	500	5 000 000,00	500	5 000 000,00	100,00%	100,00%
المجموع (01)		-	2 729 560 000,00	-	1 937 850 000,00	-	
الشركات الأخرى							
262/02	SAIDANORA	5 000	150 000 000,00	2 450	73 500 000,00	49,00%	49,00%
261/17	TAPHCO	165 165	1 083 482 400,00	73 510	482 225 600,00	44,51%	44,51%
261/15	P.S.M	9 120	912 000 000,00	2 736	273 600 000,00	30,00%	30,00%
261/16	W.P. S	42 620	426 200 000,00	12 786	127 860 000,00	30,00%	30,00%
261/17	JORAS	15 000	90 000 000,00	4 500	27 000 000,00	30,00%	30,00%
261/04	NOVER	288 000	288 000 000,00	12 672	12 672 000,00	4,40%	4,40%
261/18	ALGERIE CLEARING	240 000	240 000 000,00	5 625	5 625 000,00	2,34%	2,34%
262/03	ACDIMA	9 000	10 865 085 810,810	37	44 667 575,00	0,41%	0,41%
262/19	SAIDAL SOLUPHARM	15 000	150 000 000,00	5 250	52 500 000,00	35%	35%
262/00	GRP. A. C. UNI	1 400	14 000 000,00	100	1 000 000,00	7,14%	7,14%
المجموع (02)		-	3 353 682 400,00	-	1 100 650 175,00	-	
المجموع (01) +(02)		-	6 083 242 400,00	-	3 038 500 175.00	-	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

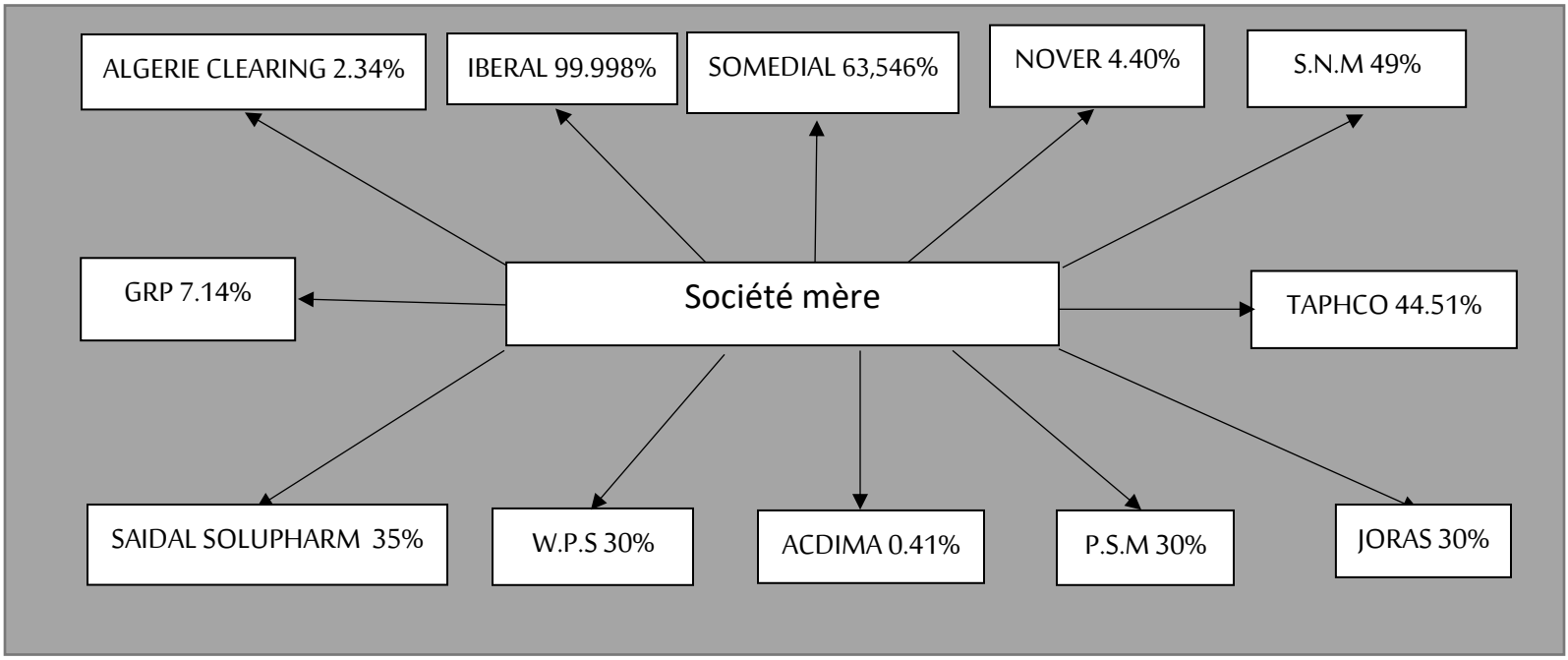
التعليق: من خلال هذا الجدول الذي يوضح ملكية الشركات التابعة المساهمات لمجمع صيدال يمكن ملاحظة أن عدد الشركات التابعة للمجمع هي شركتين فقط، وتتراوح نسبة المساهمة فيها بـ: 99,998% للشركة التابعة

IBERAL ونسبة 63,546% بالنسبة للشركة SOMEDIAL، أما بالنسبة للمشاريع المشتركة (الترتيبات المشتركة) فيقدر عددها بـ: 06 مشاريع مشتركة وعدد المساهمات مقدرة 04 بأربعة وشركة واحدة في طور التصفية وهي EDIC، وهذا ما يعكس توجه مجمع صيدال نحو تعزيز الشراكة وبالتالي هناك تنوع في المساهمات بين المساهمات الكلية والجزئية في الشركات التابعة (أي ظهور حقوق الأقلية أو الحقوق الغير مسيطر عليها) والمساهمات في المشاريع المشتركة والإستثمارات وهو ما يسمح بتطبيق جميع طرق التجميع المحاسبي.

الفرع الأول: بنية مجمع صيدال

إنطلاقا من جدول المساهمات يمكن تحديد الشركات المكونة للمجمع وفقا للشكل الموالي:

الشكل رقم (05-24)**: الشركات المكونة لمجمع صيدال**



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على جدول المساهمات والوثائق المقدمة من قبل مصلحة التجميع المحاسبي

التعليق:

من خلال الشكل أعلاه الذي يبين تركيبة الشركات المكونة لمجمع صيدال يمكن القول أن كل الشركات التي تحوز فيها الشركة الأم مساهمات هي مساهمات مباشرة ولا توجد أي مساهمات متبادلة أو دائرية أو معقدة بين الشركات، هذه التركيبة تسهل عملية تحديد نسبة المساهمة والسيطرة وكذلك تحديد محيط وطرق التجميع المحاسبي بسهولة.

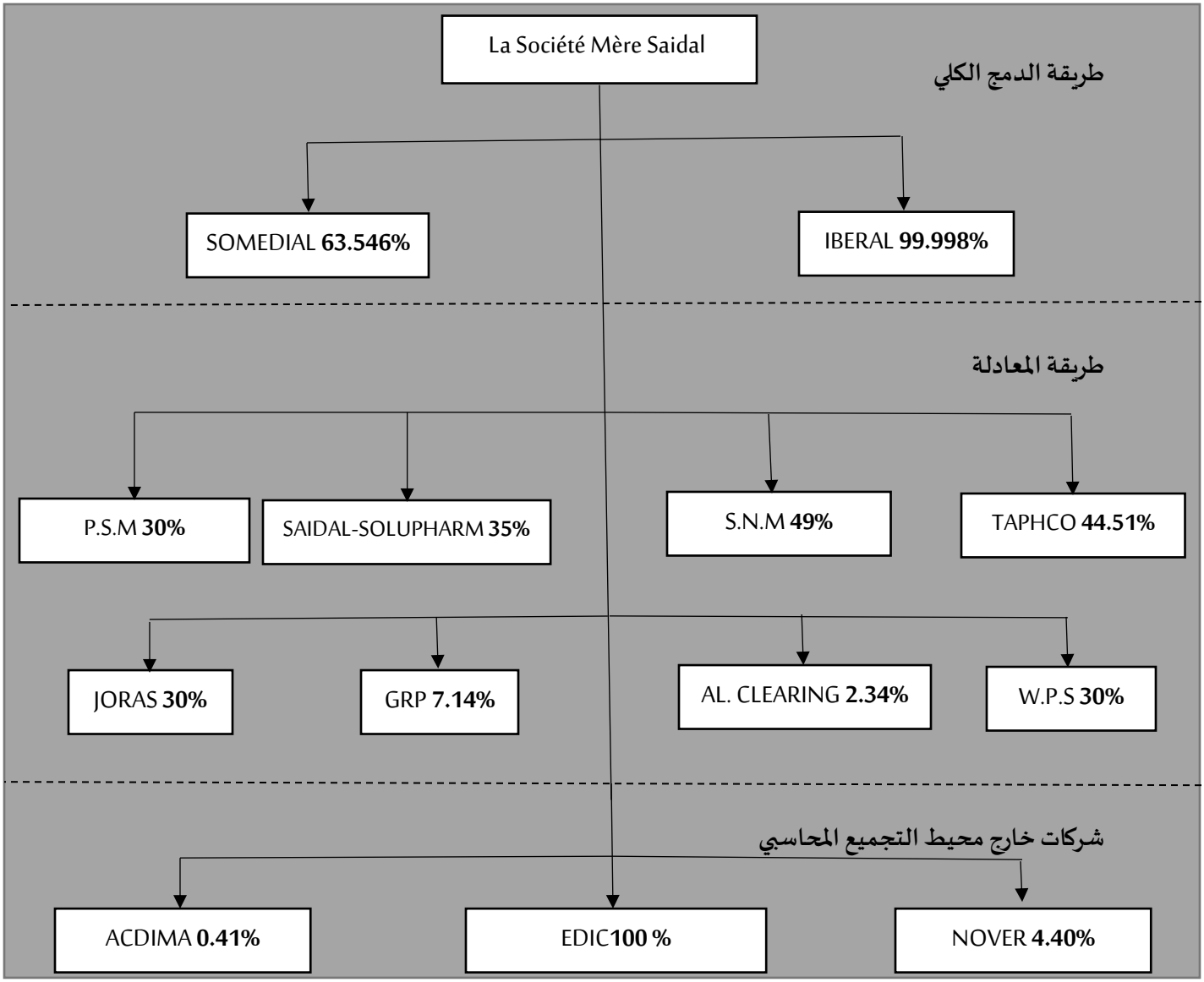
المطلب الثالث: محيط التجميع المحاسبي

يتم تحديد محيط التجميع المحاسبي وفقا لنسبة المساهمة التي تحوزها الشركة الأم في الشركات المساهمة فيها حيث يمكن أن تكون شركات تابعة أو مشاريع مشتركة أو مساهمات، كما يشترط في الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي أن تكون شركات ذات أسهم فقط وبالتالي فإن الأشكال القانونية الأخرى غير معنية ويتم إستبعادها مباشرة من محيط التجميع المحاسبي.

يتم تجميع الشركات وفقا للنسبة التي تحوزها الشركة الأم حيث يتم تطبق طريقة الدمج الكلي بالنسبة للشركات التابعة (شركة إبيرال وشركة سوميديال) أي التي تحوز فيها الشركة الأم أكثر من 50% من حقوق التصويت، أما بالنسبة للمشاريع المشتركة والمساهمات التي تحوزها الشركة الأم فإنه يتم تجميعها وفقا لطريقة الوضع بالمعادلة (حقوق الملكية) حيث تكون نسبة الملكية في هذه الحالة تتراوح بين 20% و50%.

يمكن توضيح الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي وفقا لمجمع صيدال من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (05-25): محيط التجميع المحاسبي وفق مجمع صيدال



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

التعليق: من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة الخاصة بمجمع صيدال يتم تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي من أجل تصوير الوضعية الاقتصادية والمالية لجميع الشركات كأنها وحدة إقتصادية واحدة وهذا ما تنص عليه نظرية الكيان، ومن خلال عرض الإجراءات المتبعة من طرف مجمع صيدال في تحديد محيط التجميع المحاسبي، فإنه يتم إدراج جميع الشركات التابعة والمشاركة (الترتيبات المشتركة) والمساهمات بإستثناء الشركات التي هي في طور التصفية كونها يمكن أن تأثر على الوضعية المالية الإجمالية لشركات المجمع وعليه، فإن محيط التجميع المحاسبي وفقا لحالة مجمع صيدال تم تحديده وفقا لنظرية الكيان.

المبحث الثالث: إجراءات إعداد القوائم المالية المجمعة

من خلال هذا المبحث سيتم تحديد كيفية حساب بعض العناصر التي تدخل في تشكيل القوائم المالية المجمعة وذلك قبل وبعد المعالجة المحاسبية لإعداد هذه القوائم، وبالتالي فإن المعالجات المحاسبية قبل وبعد الدمج تختلف تماما وسيتم توضيح ذلك عند كل موضع يلزمنا بإجراء التعديلات اللازمة من أجل الحصول في قوائم مالية مجمعة وفقا لما تنص عليه القواعد المحاسبية المعمول بها على مستوى مجمع صيدال، كما سيتم تقديم تحليل لمختلف الإجراءات وفقا لما تنص عليه نظرية الكيان.

المطلب الأول: تطبيق طريقة الدمج الشامل على الشركات التابعة

الفرع الأول: العمليات التحضيرية

أولا. تقديم القوائم المالية الفردية للكيان المدمج

1. القوائم المالية الفردية للشركة الأم

الجدول رقم (05-37): جانب الأصول لميزانية الشركة الأم

الأصول	2020/12/31			2019/12/31
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	المبالغ الصافية
أصول غير جارية	-	-	-	-
فارق الاقتناء	141 648 564,00	-	141 648 564,00	141 648 564,00
تثبيتات معنوية	462 879 269,66	337 890 377,44	124 988 892,22	173 375 648,35
الأراضي	1 130 848 191,42	-	1 130 848 191,42	1 130 848 191,42
المباني	11 993 249 852,09	5 105 963 162,08	6 887 286 690,01	6 908 389 495,62
تثبيتات عينية أخرى	19 568 978 255,65	14 409 764 064,06	5 159 214 191,59	5 355 078 686,94
تثبيتات في شكل إمتياز	-			
تثبيتات جاري إنجازها	3 370 773 070,44	-	3 370 773 070,44	3 419 612 218,21
مساهمات أخرى وديون مماثلة	3 038 500 175,00	59 416 028,43	2 979 084 146,57	2 985 092 655,87
السندات الموضوعة موضوع المعادلة	-	-	-	-
تثبيتات مالية أخرى	2 000 000 000,00	-	2 000 000 000,00	2 500 000 000,00
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	13 547 349,14	-	13 547 349,14	106 741 603,70
ضرائب مؤجلة أصول	352 717 927,73	-	352 717 927,73	324 024 098,53
مجموع الأصول الغير جارية	**42 073 142 655,13**	**19 913 033 632,01**	**22 160 109 023,12**	**23 044 811 162,64**
أصول جارية	-	-	-	-
المخزونات	6 711 312 952,23	555 178 981,36	6 156 133 970,87	6 404 784 394,09
الزبائن	5 585 231 042,12	1 644 336 713,90	3 940 894 328,22	3 141 134 935,41
الحسابات الأخرى المدينة	2 165 104 062,71	7 500,00	2 165 096 562,71	2 210 530 786,72

الضرائب	86 706 368,91	-	86 706 368,91	120 424 209,62
الأصول المالية الأخرى الجارية	18 559 989,19	-	18 559 989,19	18 559 989,19
الخزينة	2 842 844 096,04	76 896 881,94	2 765 947 214,10	1 826 155 136,27
مجموع الأصول الجارية	**17 409 758 511,20**	**2 276 420 077,20**	**15 133 338 434,00**	**13 721 589 451,30**
المجموع الإجمالي للأصول	**59 482 901 166,33**	**22 189 453 709,21**	**37 293 447 457,12**	**36 766 400 613,94**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-06)

التعليق: يمكن ملاحظة أنه في جانب الأصول لميزانية الشركة الأم يتم تسجيل فارق الإقتناء على مستوى ميزانية الشركة الأم، ومن خلال التغير بين سنتي 2019 و2020 نلاحظ أن هذا الفارق لم يتغير على مستوى الميزانية الفردية، كما تظهر حصة المساهمات فالشركات التابعة فهي تظهر في ميزانية الشركة الأم، أما بالنسبة للسندات المقومة بالمعادلة بالنسبة للشركات المشاركة أو الترتيبات المشتركة فهي لا تظهر.

- جانب الخصوم

الجدول رقم (05-38): جانب الخصوم لميز انية الشركة الأم

الخصوم	2020/12/31	2019/12/31
الأموال الخاصة		
رأس المال	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
حقوق الملكية الأخرى	411 677 000,00	411 677 000,00
الاحتياطات الموحدة	14 420 679 269,88	13 833 681 286,63
فارق إعادة التقييم	1 265 034 701,67	1 265 034 701,67
النتيجة	253 900 683,99	806 029 107,58
فارق المعادلة	00	00
ما يرحل من جديد	683 888 702,27	234 568 875,67
مجموع الأموال الخاصة	**19 535 180 357,81**	**19 050 990 971,55**
الخصوم الغير جارية	-	-
قروض وديوم مالية	10 291 608 114,55	10 098 748 057,99
ديون أخرى غير جارية	0,00	593 645 268,24
ضرائب مؤجلة	6 584 675,27	3 501 208,32
مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا	1 607 122 564,21	1 421 355 889,30
مجموع الخصوم الغير جارية	**11 905 315 354,03**	**12 117 250 423,85**
الخصوم الجارية	-	-
موردون وحسابات ملحقة	1 140 880 085,73	1 334 618 982,29
ضرائب	151 668 542,53	95 924 225,85
ديون أخرى	4 000 660 071,14	3 658 641 247,14

خزينة موجبة	559 743 045,88	508 974 763,26
مجموع الخصوم الجارية	**5 852 951 745,28**	**5 598 159 218,54**
المجموع الإجمالي للخصوم	**37 293 447 457,12**	**36 766 400 613,94**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-07)

التعليق: في جانب الخصوم لميزانية الشركة الأم يمكن ملاحظة أن رأس مال المجمع يظهر كلية، وكذلك بالنسبة للإحتياطات الموحدة وحساب فارق إعادة التقييم وهي تمثل المبالغ الإجمالية لحصة الشركة الأم والحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) حيث يتم تعديلها بعد القيام بالمعالجات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية المجمعة.

- حساب النتائج

الجدول رقم (05-39): حساب النتائج للشركة الأم

جدول النتائج	2020/12/31	2019/12/31
رقم الأعمال	9 124 250 542,43	8 680 696 449,38
التغير في المخزون النهائي والجاري إنجازه	213 382 115,56	1 014 748 376,80
إنتاج السنة المالية	**9 337 632 657,99**	**9 695 444 826,18**
المشتريات المستهلكة	-3 829 527 985,06	-4 153 002 131,54
الخدمات الخارجية الأخرى	-882 600 567,82	-1 060 937 059,85
إستهلاك السنة المالية	**-4 712 128 552,88**	**-5 213 939 191,39**
القيمة المضافة	**4 625 504 105,11**	**4 481 505 634,79**
أعباء المستخدمين	-3 465 726 582,70	-3 360 530 357,67
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-190 802 340,63	-143 359 731,96
الفائض الإجمالي للاستغلال	**968 975 181,78**	**977 615 545,16**
منتوجات عملياتية	194 209 513,00	681 825 979,04
أعباء عملياتية	-96 188 192,11	-69 832 819,44
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-959 993 273,40	-1 216 487 703,68
إسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	189 633 004,37	636 736 591,48
النتيجة العملياتية	**296 636 233,64**	**1 009 857 592,56**
منتوجات مالية	125 789 989,63	151 946 624,00
أعباء مالية	-99 220 031,26	-272 784 886,35
النتيجة مالية	**26 569 958,37**	**-120 838 262,35**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**323 206 192,01**	**889 019 330,21**
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-88 374 651,00	-77 823 533,00
الضرائب المؤجلة	-19 069 142,98	5 166 689,63
إجمالي المنتوجات على الانشطة العادية	9 847 265 164,99	11 165 954 020,70
إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية	-9 593 364 481,00	-10 359 924 913,12

النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	**253 900 683,99**	**806 029 107,58**
عناصر غير عادية – منتوجات	0,00	0,00
عناصر غير عادية – أعباء	0,00	0,00
النتيجة الغيرعادية	0,00	0,00
النتيجة الصافية	**234 370 276,88**	**721 550 810,68**
النتيجة الصافية	**253 900 683,99**	**806 029 107,58**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-08)

التعليق: من خلال ملاحظ حساب النتائج الخاص بالشركة الأم يمكن القول أنه حققت نتيجة محاسبية موجبة صافية تقدر بـ: 253 900 683,99 دج، لكن عند مقارنتها بسنة 2019 نجد أنها قد انخفضت بشكل كبير حيث قدرت النتيجة بـ: 806 029 107,58 دج أي بنسبة 217% تقريبا.

2. القوائم المالية الفردية المختصرة للشركات التابعة

- الشركة التابعة IBERAL

- جانب الأصول

الجدول رقم (05-40): جانب الأصول لميزانية الشركة التابعة IBERAL

الأصول	2020/12/31			2019/12/31
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	المبالغ الصافية
مجموع الأصول الغير جارية	**2 109 306 669,85**	**305 525 438,35**	**1 803 781 231,50**	**1 822 840 190,00**
مجموع الأصول الجارية	**78 098 305,88**	**6 170 584,42**	**71 927 721,46**	**96 140 862,15**
المجموع الإجمالي للأصول	**2 187 404 975,73**	**311 696 022,77**	**1 875 708 952,96**	**1 918 981 052,15**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-09)

التعليق: يمكن ملاحظة أن القيمة الصافية لمجموع الأصول الخاصة بالشركة التابعة IBERAL كبير حيث يقدر في سنة 2020 بـ: 1 875 708 952,96 دج، هذه القيمة تعكس نسبة المساهمة التي تمتلكها الشركة الأم والمقدرة بنسبة 100% تقريبا.

- جانب الخصوم

الجدول رقم (05-41): جانب الخصوم لميزانية الشركة التابعة IBERAL

الخصوم	2020/12/31	2019/12/31
الأموال الخاصة	-	-
رأس المال	552 760 000,00	552 760 000,00
فارق إعادة التقييم	1 414 033 632,00	1 414 033 632,00
النتيجة	-21 156 356,38	-30 338 665,27
ما يرحل من جديد	-939 397 165,91	-909 058 500,64
مجموع الأموال الخاصة	**1 006 240 109,71**	**1 027 396 466,09**
مجموع الخصوم الغير جارية	**0,00**	**95 401 523,32**
مجموع الخصوم الجارية	**869 468 843,25**	**796 183 062,74**
المجموع الإجمالي للخصوم	**1 875 708 952,96**	**1 918 981 052,15**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-10)

التعليق: يمكن ملاحظة أنه من خلال غرض جانب الخصوم للشركة التابعة IBERAL أنها حققت خسارة قدرت بـ: 356,38 156 21- دج، وفي سنة 2019 حققت أيضا خسارة تقدر بـ: 665,27 338 665,27 30- دج أي أن هناك إنخفاض في الخسارة يقدر بـ: 308,89 182 9 دج أي بنسبة 43% تقريبا.

- حساب النتائج

الجدول رقم (05-42): حساب النتائج للشركة التابعة IBERAL

جدول النتائج	2020/12/31	2019/12/31
إنتاج السنة المالية	**29 263 841,85**	**18 719 850,00**
إستهلاك السنة المالية	**-9 539 579,41**	**-13 199 422,86**
القيمة المضافة	**19 724 262,44**	**5 520 427,14**
الفائض الإجمالي للاستغلال	**-3 963 253,59**	**-11 400 933,92**
النتيجة العملياتية	**-20 194 499,98**	**-20 187 169,80**
النتيجة مالية	**-961 856,40**	**-10 151 495,47**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**-21 156 356,38**	**-30 338 665,27**
النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	**-21 156 356,38**	**-30 338 665,27**
النتيجة الغيرعادية	**0,00**	**0,00**
النتيجة الصافية	**-21 156 356,38**	**-30 338 665,27**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-11)

التعليق: من خلال حساب النتائج يمكن ملاحظة أيضا ان الشركة حققت خسارة خلال السنتين 2019-2020.

- الشركة التابعة SOMEDIAL

- جانب الأصول

الجدول رقم (05-43): جانب الأصول لميزانية الشركة التابعة SOMEDIAL

الأصول	2020/12/31			2019/12/31
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	المبالغ الصافية
مجموع الأصول الغير جارية	**3 798 216 394,75**	**1 390 584 281,99**	**2 407 632 112,76**	**1 880 895 207,88**
مجموع الأصول الجارية	**885 785 076,34**	**328 621 467,84**	**557 163 608,50**	**642 983 145,07**
المجموع الإجمالي للأصول	**4 684 001 471,09**	**1 719 205 749,83**	**2 964 795 721,26**	**2 523 878 352,95**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-12)

التعليق: من خلال جانب الأصول للشركة التابعة SOMEDIAL يمكن القول أن القيمة الصافية لمجموع الأصول تقدر بـ: **2 964 795 721,26** دج، حيث تمثل حصة الشركة الأم من هذه الأصول نسبة 63,546 % أي نسبة مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة SOMEDIAL.

- جانب الخصوم

الجدول رقم (05-44): جانب الخصوم لميزانية الشركة التابعة SOMEDIAL

الخصوم	**2020/12/31**	**2019/12/31**
الأموال الخاصة	-	-
رأس المال	2 171 800 000,00	2 171 800 000,00
الاحتياطات	335 931 643,10	335 931 643,10
فارق إعادة التقييم	604 892 106,74	12 131 706,74
النتيجة	1 625 949,27	-54 139 631,63
ما يرحل من جديد	-852 569 954,90	-792 493 858,27
مجموع الأموال الخاصة	**2 261 679 744,21**	**1 673 229 859,94**
مجموع الخصوم الغير جارية	**149 662 536,42**	**252 058 809,93**
مجموع الخصوم الجارية	**553 453 440,63**	**598 589 683,08**
المجموع الإجمالي للخصوم	**2 964 795 721,26**	**2 523 878 352,95**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-13)

التعليق: من خلال عرض جانب الخصوم للشركة التابعة SOMEDIAL يمكن القول أنه تم تحقيق نتيجة محاسبية موجبة خلال السنة 2020 قدرت بـ: 1 625 949,27 دج مقارنة بسنة 2019 التي حققت فيها نتيجة خسارة قدرت بـ: 54 139 631,63- دج.

- حساب النتائج

الجدول رقم (05-45): حساب النتائج للشركة التابعة SOMEDIAL

جدول النتائج	2020/12/31	2019/12/31
إنتاج السنة المالية	732 489 544,54	782 896 596,48
إستهلاك السنة المالية	-459 378 891,78	-482 888 789,80
القيمة المضافة	273 110 652,76	300 007 806,68
الفائض الإجمالي للاستغلال	142 162 217,48	151 557 174,96
النتيجة العملياتية	52 979 868,20	5 438 640,98
النتيجة مالية	-51 353 918,93	-59 165 039,51
النتيجة العادية قبل الضرائب	1 625 949,27	-53 726 398,53
النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	1 625 949,27	-54 139 631,63
النتيجة الغير العادية	1 625 949,27	-54 139 631,63
النتيجة الصافية	1 625 949,27	-54 139 631,63

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-14)

التعليق: من خلال حساب النتائج يمكن ملاحظة أن الشركة حققت ربح في سنة 2020 وخسارة في سنة 2019.

ثانيا. عرض القوائم المالية المجمعة لمجمع صيدال بتاريخ 2020/12/31 للشركات التابعة (نسبة المساهمة أكبر من 50%) قبل المعالجة المحاسبية

خلال هذه المرحلة سيتم عرض القوائم المالية المجمعة للشركة الأم وشركاتها التابعة SOMEDIAL وIBERAL قبل المعالجة المحاسبية وذلك من خلال دمج الميزانيات الثلاث مع عدم إجراء أي تعديلات فيما يخص العمليات البينية بين الشركات أو إقصاء سندات المساهمة أو تحديد حقوق الأقلية، وسنقوم بتوضيح ذلك كما يلي:

1. الميزانية قبل المعالجة

- جانب الأصول: الميزانية المجمعة 2020/12/31

الجدول رقم (05-46): جانب الأصول للميزانية المجمعة في 2020/12/31

الأصول	2020/12/31			2019/12/31
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	المبالغ الصافية
أصول غير جارية	-	-	-	-
فارق الاقتناء	**141 648 564,00**	-	**141 648 564,00**	**141 648 564,00**
تثبيتات معنوية	**468 576 191,02**	**343 249 100,26**	**125 327 090,76**	**174 057 244,76**
الأراضي	**4 398 481 823,42**	-	**4 398 481 823,42**	**3 805 721 423,42**
المباني	**13 261 407 322,31**	**5 844 143 212,84**	**7 417 264 109,47**	**7 492 164 949,94**
تثبيتات عينية أخرى	**20 778 518 111,59**	**15 362 335 010,82**	**5 416 183 100,77**	**5 632 128 168,46**
تثبيتات في شكل إمتياز	-			
تثبيتات جاري إنجازها	**3 523 900 855,21**	-	**3 523 900 855,21**	**3 580 260 802,98**
مساهمات أخرى وديون مماثلة	**3 038 500 175,00**	**59 416 028,43**	**2 979 084 146,57**	**2 985 092 655,87**
السندات الموضوعة موضوع المعادلة- الكيانات المشاركة	-	-	-	-
تثبيتات مالية أخرى	**2 002 300 000,00**	-	**2 002 300 000,00**	**2 500 000 000,00**
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	**14 614 749,45**	-	**14 614 749,45**	**107 512 187,56**
ضرائب مؤجلة أصول	**352 717 927,73**	-	**352 717 927,73**	**329 960 563,53**
مجموع الأصول الغير جارية	**47 980 665 719,73**	**21 609 143 352,35**	**26 371 522 367,38**	**26 748 546 560,52**
أصول جارية				
المخزونات	7 191 992 769,17	641 539 237,02	6 550 453 532,15	6 887 530 621,19
الزبائن	5 923 243 932,43	1 887 229 726,08	4 036 014 206,35	3 183 770 895,94
الحسابات الأخرى المدينة	2 182 956 102,35	7 500,00	2 182 948 602,35	2 230 364 196,86
الضرائب	188 887 081,60	-	188 887 081,60	222 336 344,63
الأصول المالية الأخرى الجارية	18 559 989,19	-	18 559 989,19	18 559 989,19
الخزينة	2 868 002 018,68	82 435 666,36	2 785 566 352,32	1 918 151 410,71
مجموع الأصول الجارية	**18 373 641 893,42**	**2 611 212 129,46**	**15 762 429 763,96**	**14 460 713 458,52**
المجموع الإجمالي للأصول	**66 354 307 613,15**	**24 220 355 481,81**	**42 133 952 131,34**	**41 209 260 019,04**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-15)

التعليق: بعد القيام بعملية دمج الأصول الخاصة بالشركة الأم وشركاتها التابعة يمكن ملاحظة أن كل القيم الخاصة بالأصول قد زادت مقارنة بما كانت تظهر في الشركة الأم.

- جانب الخصوم

الجدول رقم (05-47): جانب الخصوم للميزانية المجمعة في 2020/12/31

الخصوم	2020/12/31	2019/12/31
الأموال الخاصة		
رأس المال	**5 224 560 000,00**	**5 224 560 000,00**
حقوق الملكية الأخرى	**411 677 000,00**	**411 677 000,00**
الاحتياطات الموحدة	**14 756 610 912,98**	**14 169 612 929,73**
فارق إعادة التقييم	**3 283 960 440,41**	**2 691 200 040,41**
النتيجة	**234 370 276,88**	**721 550 810,68**
فارق المعادلة	**00**	**00**
ما يرحل من جديد	**-1 108 078 418,54**	**-1 466 983 483,24**
فوائد الأقلية	-	-
مجموع الأموال الخاصة	**22 803 100 211,73**	**21 751 617 297,58**
الخصوم الغير جارية	-	-
قروض وديوم مالية	**10 404 842 508,14**	**10 403 266 267,81**
ديون أخرى غير جارية	**0,00**	**593 645 268,24**
ضرائب مؤجلة	**24 094 670,27**	**21 011 203,32**
مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا	**1 626 040 712,04**	**1 446 788 017,73**
مجموع الخصوم الغير جارية	**12 054 977 890,45**	**12 464 710 757,10**
الخصوم الجارية	-	-
موردون وحسابات ملحقة	1 258 691 299,87	1 563 122 823,85
ضرائب	175 915 917,23	116 625 268,50
ديون أخرى	4 919 256 546,76	4 502 477 340,76
خزينة موجبة	922 010 265,30	810 706 531,25
مجموع الخصوم الجارية	**7 275 874 029,16**	**6 992 931 964,36**
المجموع الإجمالي للخصوم	**42 133 952 131,34**	**41 209 260 019,04**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-16)

التعليق: بعد القيام بعملية دمج الخصوم الخاصة بالشركة الأم وشركاتها التابعة يمكن ملاحظة أن قيمة رأس المال وفارق إعادة التقييم قد زادت مقارنة بما كان عليه في ميزانية الشركة الأم، أما بالنسبة لحاسب النتيجة فإنه قد انخفض وذلك بسبب الخسارة التي حققتها الشركة التابعة IBERAL، وكذلك حساب ما يرحل من جديد أصبحت قيمته سالبة بعد ما كان موجبة وذلك راجع إلى أن قيمته في الشركتين التابعتين كان سالبا بشكل كبير.

- جدول النتائج لمجمع صيدال

الجدول رقم (05-48): حساب النتائج المجمع في 2020/12/31

جدول النتائج	2020/12/31	2019/12/31
رقم الأعمال	9 834 854 575,98	9 411 126 265,58
التغير في المخزون النهائي والجاري إنجازه	264 531 468,40	1 085 935 007,08
إنتاج السنة المالية	**10 099 386 044,38**	**10 497 061 272,66**
المشتريات المستهلكة	-4 245 356 684,94	-4 577 729 592,68
الخدمات الخارجية الأخرى	-935 690 339,13	-1 132 297 811,37
إستهلاك السنة المالية	**-5 181 047 024,07**	**-5 710 027 404,05**
القيمة المضافة	**4 918 339 020,31**	**4 787 033 868,61**
أعباء المستخدمين	-3 609 396 024,60	-3 514 951 683,35
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-201 768 850,04	-154 310 399,06
الفائض الإجمالي للاستغلال	**1 107 174 145,67**	**1 117 771 786,20**
منتوجات عملياتية	205 038 628,28	687 941 345,58
أعباء عملياتية	-109 057 603,07	-75 628 723,04
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-1 088 338 701,82	-1 399 508 839,03
إسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	214 605 132,80	664 533 494,03
النتيجة العملياتية	**329 421 601,86**	**995 109 063,74**
منتوجات مالية	129 016 705,12	152 968 301,58
أعباء مالية	-154 762 522,08	-343 123 098,91
النتيجة مالية	**-25 745 816,96**	**-190 154 797,33**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**303 675 784,90**	**804 954 266,41**
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-88 374 651,00	-77 823 533,00
الضرائب المؤجلة	-19 069 142,98	5 579 922,73
إجمالي المنتوجات على الانشطة العادية	10 648 046 510,58	12 002 504 413,85
إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية	-10 413 676 233,70	-11 280 953 603,17
النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	**234 370 276,88**	**721 550 810,68**
عناصر غير عادية – منتوجات	0,00	0,00
عناصر غير عادية – أعباء	0,00	0,00
النتيجة الغيرعادية	0,00	0,00
النتيجة الصافية	**234 370 276,88**	**721 550 810,68**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-17)

التعليق: يمكن ملاحظة أنه بعد دمج حسابات النتائج الخاصة بالشركة الأم وشركاتها التابعة أن هناك زيادة في قيمة حسابات الإيرادات والأعباء، كما أن النتيجة الصافية قد إنخفضت كما تظهر في جانب الخصوم.

الفرع الثاني: المعالجات المحاسبية للشركات التي تدمج بطريقة الدمج الشامل

تخص المعالجات المحاسبية العمليات البينية بين شركات المجمع وإستبعاد الأموال الخاصة والديون للشركات التي تدمج بطريقة الدمج الكلي، حيث يتم هذه المعالجات لكل من الشركة التابعة IBERAL وSOMEDIAL على حدا وذلك لأن الشركة التابعة IBERAL ضمن محيط الإندماج الجبائي والذي يتطلب توفر شرط نسبة المساهمة 90%.

أولا. المعالجة المحاسبية للعمليات البينية بين الشركة الأم وشركاتها التابعة

قام مجمع صيدال بمجموعة من العمليات فيما بين الشركة الأم وشركاتها التابعة وعليه فإنه تمت معالجة هذه العمليات كما يلي:

1. وضعية التجميع للإيرادات

الحسابات	التعيين	SOMEDIAL	IBERAL	مجموع لدى الشركة الأم
706000	تقديم الخدمات الأخرى	-	24 924 815,00	24 924 815,00

2. وضعية التجميع للأعباء

الحسابات	التعيين	SOMEDIAL	IBERAL	مجموع لدى الشركة الأم
621000	الخدمات الخارجية	-	24 924 815,00	24 924 815,00

التسجيل المحاسبي:

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
706000		ح/ تقديم الخدمات الأخرى	24 924 815,00	
	621000	ح/ خدمات خارجية		24 924 815,00

3. وضعية التجميع للحقوق والديون

الجدول رقم (05-49): وضعية التجميع للحقوق والديون

الحسابات	التعيين	SOMEDIAL	IBERAL	مجموع لدى الشركة الأم
401020	-	54 368,72	11 229 857,45	11 284 226,17
-	**المجموع**	-	-	11 284 226,17
451999	عمليات المجمع	930 573,91	825 662 199,65	826 592 773,56
419000	أعباء المستخدمين	39 979 230,40	-	39 979 230,40

-	**المجموع**	-	-	**866 572 003,96**
-	**المجموع الكلي للحقوق والديون**	**40 964 173,03**	**836 892 057,10**	**877 856 230,13**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-18)

4. وضعية التجميع بتاريخ 2020/12/31

الجدول رقم (05-50): وضعية التجميع للزبائن والمدنيين الأخرين

الحسابات	التعيين	SOMEDIAL	IBERAL	مجموع لدى الشركة الأم
411180	**الزبائن**	54 368,72	11 229 857,45	11 284 226,17
-	**المدنيين الاخرين**	40 909 804,31	825 662 199,65	866 572 003,96
-	**المجموع**	**40 964 173,03**	**836 892 057,10**	**877 856 230,13**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-19)

التسجيل المحاسبي:

1. حسابات الحقوق

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
401020		ح/ موردون وحسابات ملحقة	11 284 226,17	
	411180	ح/ الزبائن		11 284 226,17

2. حسابات الديون

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
451999		ح/ عمليات المجمع	866 572 003,96	
	451999	ح/ عمليات المجمع للتجميع		866 572 003,96

ثانيا. إستبعاد الأموال الخاصة والديون للشركات التابعة على مستوى الميزانية

- بالنسبة للشركة التابعة IBERAL

الجدول رقم (05-51): تحديد حصة صيدال وحقوق الأقلية في الشركة التابعةIBERAL

الخصوم	IBERAL		
	المبالغ	حقوق الأقلية %0.00180910	حصة صيدال %99,998
رأس المال المكتتب المدفوع	552 760 000.00	10 000.00	552.750.000
رأس المال الغير مطلوب	00	00	00
الاحتياطات والعلاوات	00	00	00
فارق إعادة التقييم	1 414 033 632.00	25 581.33	1.414.008.051,67
النتيجة الصافية	-21 156 356.38	-382.74	-21.155.973.64
الأموال الخاصة الأخرى	-939 397 165.91	-16 994.67	-939.380.171,24
المجموع	**1 006 240 109.71**	**18 203.92**	**1.006.221.906.79**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-20)

- **التسجيل المحاسبي:** تم تسجيل المعالجات المحاسبية الخاصة بكل شركة تابعة على حدا وذلك راجع لتطبيق الشركة التابعة IBERAL لنظام الإندماج الجبائي من أجل عدم الخلط بين هذه المعالجات، وقد تمت كما يلي:

- **إستبعاد المساهمات والأموال الخاصة للشركة التابعة** IBERAL

استبعاد رصيد الاستثمارات من الميزانية المجمعة				
المدين	**الدائن**	**البيان**	**المدين**	**الدائن**
101		ح/ رأس المال الصادر (الشركة التابعة IBERAL)	**552.760.000**	
10500		ح/ فارق إعادة التقييم	**1.414.033.632**	
1100		ح/ الترحيل الجديد	**939.397.165,91**	
1200		ح/ النتيجة الصافية	**21.156.356,38**	
	261	ح/ مساهمات أخرى وحسابات ملحقة		**552.750.000**
	1900	ح/ حقوق الأقلية		**10.000**
	10501	ح/ فارق إعادة التقييم – حصة المجمع		**1.414.008.051,67**
	10502	ح/ فارق إعادة التقييم – حصة الأقلية		**25.581,33**
	1101	ح/ الترحيل الجديد -حصة المجمع		**939.380.171.24**
	1102	ح/ الترحيل الجديد -حصة الأقلية		**16.994,67**
	1201	ح/ النتيجة الصافية- حصة المجمع		**21.155.973,64**
	1202	ح/ النتيجة الصافية- حصة الأقلية		**382,74**

- بالنسبة للشركة التابعة **SOMEDIAL**

الجدول رقم (05-52): تحديد حصة صيدال وحقوق الأقلية في الشركة التابعةSOMEDIAL

الخصوم	SOMEDIAL		
	المبالغ	حقوق الأقلية **36.45%**	حصة صيدال
رأس المال المكتتب المدفوع	2 171 800 000.00	791 700 000.00	1 380 100 000
رأس المال الغير مطلوب	00.0	00.0	-
الاحتياطات والعلاوات	335 931 643.10	122 459 288.08	213 472 355,02
فارق إعادة التقييم	604 892 106.74	220 505 148.22	384 386 958,52
النتيجة الصافية	1 625 949.27	592 717.58	1 033 231,69
الأموال الخاصة الأخرى	-852 569 954.90	-310 792 721.84	-541 777 233,06
المجموع	**2 261 679 744.21**	**824 464 432.03**	**1 437 215 312,17**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-21)

- التسجيل المحاسبي:

- إستبعاد المساهمات والأموال الخاصة للشركة التابعة SOMEDIAL

المدين	الدائن	البيان	المدين	الدائن
101		ح/ رأس المال الصادر (الشركة SOMEDIAL)	**2.171.800.000**	
10600		ح/ علاوات وإحتياطات	**335.931.643,10**	
10500		ح/ فارق إعادة التقييم	**604.892.106,74**	
1100		ح/ الترحيل الجديد	**852.569.954,90**	
1200		ح/ نتيجة صافية	**1.625.949,27**	
	261	ح/ مساهمات أخرى وحسابات ملحقة		**1.380.100.000**
	1900	ح/ حقوق الأقلية		**791.700.000**
	10601	ح/ علاوات وإحتياطات – حصة المجمع		**213.472.355,02**
	10602	ح/ علاوات وإحتياطات – حصة الأقلية		**122.459.288,08**
	10501	ح/ فارق إعادة التقييم – حصة المجمع		**384.386.958,52**
	10502	ح/ فارق إعادة التقييم – حصة الأقلية		**220.505.148,22**
	1101	ح/ الترحيل الجديد – حصة المجمع		**541.777.233,06**
	1102	ح/ الترحيل الجديد – حصة الأقلية		**310.792.721,84**
	1201	ح/ النتيجة الصافية – حصة المجمع		**1.033.231,69**
	1202	ح/ النتيجة الصافية– حصة الأقلية		**592.717,58**

يمكن تلخيص المعالجات المحاسبية الخاصة بالأموال الخاصة والديون في جانب الخصوم للميزانية المجمعة كما يلي:

الجدول رقم (05-53): ملخص لحقوق الأقلية والديون بعد المعالجة المحاسبية

الخصوم	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		مدين	دائن	
رأس المال الصادر	5 224 560 000,00	2 724 560 000,00	-	2 500 000 000,00
علاوات والاحتياطات (إح. الموحدة)	14 756 610 912,98	122 459 288,08	-	14 634 151 624,90
فارق إعادة التقييم	3 283 960 440,41	220 530 729,55	-	3 063 429 710,86
النتيجة الصافية	234 370 276,88	-	-592 334,84	233 777 942,04
الترحيل من جديد	- 1 108 078 418,54	-	310 809 716,51	- 797 268 702,03
حقوق الأقلية	-	-	824 482 635,96	824 482 635,96
الموردون الحسابات الملحقة	1 258 691 299,87	11 284 226,17	866 572 003,96	1 247 407 073,70
ديون أخرى	4 919 256 546,76	866 572 003,96	-	4 052 684 542,80

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

شرح المعالجات المحاسبية

- **حساب رأس المال:** يتم إلغاء حساب رأس المال للشركات المندمجة بطريقة الإندماج الكلي بالنسبة للشركات التابعة IBERAL و SOMEDIAL بقيمة **2 724 560 000,00 دج**.

الشركات	المبالغ
IBERAL	552 760 000,00
SOMEDIAL	2 171 800 000,00

- **الإحتياطات:** يتم إلغاء حساب الإحتياطات بنسبة 36.45% بالنسبة للشركة التابعة SOMEDIAL وتحويلها لحساب حقوق الأقلية والمقدرة بـ: **122 459 288,08 دج.**

- **فارق إعادة التقييم:** يتم إلغاء نسبة 36.45% من فارق إعادة التقييم للشركة التابعة SOMEDIAL وإلغاء 0.0018% من فارق إعادة التقييم للشركة التابعة IBERAL وتحويلها لحساب حقوق الأقلية والمقدرة بـ: **220 530 729,55** دج.

- حساب حصة الحقوق الغير مسيطر عليها (حقوق الأقلية)

يتم تحديد حقوق حصة الحقوق الغير مسيطر عليها حسب نسبة حقوق التصويت في الشركات التابعة والتي تحوزها في كل من شركة IBERAL و SOMEDIAL.

ثالثا المعالجات الخاصة بحساب النتائج

الجدول رقم (05-54): المعالجات الخاصة بحساب النتائج

جدول النتائج	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		مدين	دائن	
رقم الأعمال	**9 834 854 575,98**	24 924 815,00	-	9 809 929 760,98
المشتريات المستهلكة	- 4 245 356 684,94	-	-	- 4 245 356 684,94
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	- 935 690 339,13	-	24 924 815,00	- 910 765 524,13
نتيجة حقوق الأقلية	234 370 276,88		- 592 334,84	233 777 942,04

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

جدول النتائج: تخص المعالجات ما يلي:

- **رقم الأعمال:** إلغاء رقم الأعمال للشركات المجمعة بطريقة الدمج الكلي تخص الشركة التابعة IBERAL والمقدرة بـ: **24 924 815,00 دج**.

- **الخدمات والإستهلاكات الأخرى:** يتم إلغائها بالتساوي مع رقم الأعمال المحقق حسب طريقة الدمج الكلي (IBERAL).

- **حصة نتيجة حقوق الأقلية في الشركات التابعة:** تقدر بـ: **592 334,84** دج والتي تشمل كل 36.45**%** من الشركة التابعة SOMEDIAL ونسبة 0.0018**%** من الشركة التابعة IBERAL.

- حصة مجمع صيدال في الشركات المقومة بالمعادلة: تقدر قيمة هذه الحصص بـ: **43 841 600,71- دج**.

الفرع الثالث: القوائم المالية المجمعة للشركات التابعة بعد المعالجة المحاسبية والتسويات

الجدول رقم (05-55): جانب الأصول للميزانية المجمعة

الأصول	المبالغ المجمعة قبل التعديلات	التعديلات		المبالغ المجمعة بعد التعديلات
	2020/12/31			2020/12/31
	القيمة الصافية	مدين	دائن	القيمة الصافية
أصول غير جارية	-			
فارق الاقتناء	**141 648 564,00**			**141 648 564,00**
تثبيتات معنوية	**125 327 090,76**			**125 327 090,76**
الأراضي	**4 398 481 823,42**			**4 398 481 823,42**
المباني	**7 417 264 109,47**			**7 417 264 109,47**
تثبيتات عينية أخرى	**5 416 183 100,77**			**5 416 183 100,77**
تثبيتات في شكل إمتياز	-			-
تثبيتات جاري إنجازها	**3 523 900 855,21**			**3 523 900 855,21**
مساهمات أخرى وديون مماثلة	**2 979 084 146,57**		1 932 850 000	1 046 234 146,57
السندات الموضوعة موضوع المعادلة- الكيانات المشاركة	-			-
تثبيتات مالية أخرى	**2 002 300 000,00**			**2 002 300 000,00**
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	**14 614 749,45**			**14 614 749,45**
ضرائب مؤجلة أصول	**352 717 927,73**			**352 717 927,73**
مجموع الأصول الغير جارية	**26 371 522 367,38**		1 932 850 000	**24 438 672 367,38**
أصول جارية				-
المخزونات	6 550 453 532,15			6 550 453 532,15
الزبائن	4 036 014 206,35		11 284 226,17	**4 024 729 980,18**
الحسابات الأخرى المدينة	2 182 948 602,35		**866 572 003,96**	**1 316 376 598,39**
الضرائب	188 887 081,60			188 887 081,60
الأصول المالية الأخرى الجارية	18 559 989,19			18 559 989,19
الخزينة	2 785 566 352,32			2 785 566 352,32
مجموع الأصول الجارية	**15 762 429 763,96**		**887 856 230,13**	**14 884 573 533,83**
المجموع الإجمالي للأصول	**42 133 952 131,34**	**2 134 015 175,22**	**2 810 706 230,13**	**39 323 245 901,21**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-22)

التعليق: من خلال عرض جانب الأصول للميزانية المجمعة نلاحظ أن قيمة المبالغ في 2020/12/13 قد تغيرت وذلك بعد القيام بعمليات التسوية كما يظهر أعلاه، حيث تضمن التعديلات إلغاء حساب مساهمات أخرى

وديون مماثلة بقيمة 000 850 932 1 دج والذي يعود للشركة التابعة IBERAL بقيمة 000 750 552 دج وسندات المساهمة للشركة التابعة SOMEDIAL بقيمة 000 100 380 1 دج، كما تم إلغاء حسابات الزبائن بقيمة 11 284 226,17 دج وحساب 866 752 003 ,96 دج والتي تعتبر عمليات متبادلة بين الشركة الأم شركاتها التابعة.

- جانب الخصوم

الجدول رقم (05-56): جانب الخصوم للميزانية المجمعة

	المبالغ المجمعة قبل التعديلات	التعديلات		المبالغ المجمعة بعد التعديلات
الخصوم	2020/12/31	مدين	دائن	2020/12/31
الأموال الخاصة				
رأس المال	**5 224 560 000,00**	2 724 560 000,00		2 500 000 000,00
حقوق الملكية الأخرى	**411 677 000,00**			411 677 000,00
الاحتياطات الموحدة	**14 756 610 912,98**	122 459 288,08		14 634 151 624,90
فارق إعادة التقييم	**3 283 960 440,41**	220 530 729,55		3 063 429 710,86
فارق المعادلة	-	-	-	-
النتيجة	**234 370 276,88**		- 592 334,55	234 777 942,04
ما يرحل من جديد	**-1 108 078 418,54**		310 809 716,51	-797 268 702,03
فوائد الأقلية	-		824 482 635,96	824 482 635,96
مجموع الأموال الخاصة	**22 803 100 211,73**	**3 067 550 017,63**	**1 134 700 017,63**	**20 870 250 211,73**
الخصوم الغير جارية	-			-
قروض وديوم مالية	**10 404 842 508,14**			10 404 842 508,14
ديون أخرى غير جارية	**0,00**			0,00
ضرائب مؤجلة	**24 094 670,27**			24 094 670,27
مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا	**1 626 040 712,04**			1 626 040 712,04
مجموع الخصوم الغير جارية	**12 054 977 890,45**			**12 054 977 890,45**
الخصوم الجارية	-			-
موردون وحسابات ملحقة	**1 258 691 299,87**	11 284 226,17		1 247 407 073,70
ضرائب	**175 915 917,23**			175 915 917,23
ديون أخرى	**4 919 256 546,76**	866 572 003,96		4 052 684 542,80
خزينة موجبة	**922 010 265,30**			922 010 265,30
مجموع الخصوم الجارية	**7 275 874 029,16**	**877 856 230,13**		**6 398 017 799,03**
المجموع الإجمالي للخصوم	**42 133 952 131,34**	**3 945 406 247,76**	**1 134 700 017,63**	**39 323 245 901,21**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-23)

التعليق: بعد عرض جانب الخصوم للميزانية المجمعة نلاحظ أن هناك تغيرات في قيمة المبالغ المدرجة بعد القيام بالمعالجات المحاسبية وتحديد حصة الشركة الأم صيدال والحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) والقيام بعمليات الإلغاء الخاصة رأس المال للشركات التابعة IBERAL وSOMEDIAL كما هو موضح في المعالجات المحاسبية الخاصة بها، بالإضافة إلى إلغاء حسابات الموردون والديون الأخرى بما يقابلها في جانب الأصول.

حساب النتائج المجمع

الجدول رقم (05-57): حساب النتائج المجمع

البيان	المبالغ المجمعة قبل التعديلات	التعديلات		المبالغ المجمعة بعد التعديلات
	2020/12/31	مدين	دائن	2020/12/31
رقم الأعمال	9 834 854 575,98	24.924.815		9 809 929 760,98
التغير في المخزون النهائي والجاري إ	264 531 468,40			264 531 468,40
إنتاج السنة المالية	**10 099 386 044,38**	**24.924.815**	-	**10 074 461 229,38**
المشتريات المستهلكة	-4 245 356 684,94			-4 245 356 684,94
الخدمات الخارجية الأخرى	-935 690 339,13		24.924.815	-910 765 524,13
إستهلاك السنة المالية	**-5 181 047 024,07**	**24.924.815**	**24.924.815**	**-5 156 122 209,07**
القيمة المضافة	**4 918 339 020,31**	**24.924.815**	**24.924.815**	**4 918 339 020,31**
أعباء المستخدمين	-3 609 396 024,60			-3 609 396 024,60
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-201 768 850,04			-201 768 850,04
الفائض الإجمالي للاستغلال	**1 107 174 145,67**	**24.924.815**	**24.924.815**	**1 107 174 145,67**
منتوجات عملياتية	205 038 628,28			205 038 628,28
أعباء عملياتية	-109 057 603,07			-109 057 603,07
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-1 088 338 701,82			-1 088 338 701,82
إسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	214 605 132,80			214 605 132,80
النتيجة العملياتية	**329 421 601,86**	**24.924.815**	**24.924.815**	**329 421 601,86**
منتوجات مالية	129 016 705,12			129 016 705,12
أعباء مالية	-154 762 522,08			-154 762 522,08
النتيجة مالية	**-25 745 816,96**			-25 745 816,96
النتيجة العادية قبل الضر ائب	**303 675 784,90**	**24.924.815**	**24.924.815**	**303 675 784,90**
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-88 374 651,00			-88 374 651,00
الضرائب المؤجلة	-19 069 142,98			-19 069 142,98
إجمالي المنتوجات على الانشطة العادية	10 648 046 510,58	24.924.815		10 623 121 695,58
إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية	-10 413 676 233,70		**24.924.815**	**-10 388 751 418,70**
النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	**234 370 276,88**	24.924.815	24.924.815	234 370 276,88

عناصر غير عادية – منتوجات	0,00			0,00
عناصر غير عادية – أعباء	0,00			0,00
النتيجة الغير عادية	0,00			0,00
النتيجة الصافية	**234 370 276,88**	**24.924.815**	**24.924.815**	**234 370 276,88**
حصة الأقلية من النتيجة	-		-592.334,84	-592 334,84
حصة النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة	-		-	-
النتيجة الصافية	**234 370 276,88**	**24.924.815**	**24.332.480,16**	**233 777 942,04**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-24)

التعليق: نلاحظ بعد عرض حساب النتائج المجمع للشركات التابعة أن المعالجات المحاسبية لا تكون فقط على مستوى الميزانية بل أيضا هناك معالجات يجب القيام بها على مستوى حساب النتائج حيث شملت التعديلات إضافة وإلغاء مبلغ 24.924.815 دج والذي يندرج ضمن عمليات متبادلة بين الشركة التابعة IBERAL والشركة الأم صيدال، كما تم تخصيص حصة حقوق الأقلية من النتيجة بقيمة 334,84 592- دج.

رابعا. تحليل المعالجات المحاسبية المتبعة من طرف مجمع صيدال ومدى الإلتزام بمتطلبات نظرية الكيان

تعتبر المعالجات المحاسبية أحد أبرز الطرق لتوضيح الممارسة المحاسبية في تطبيق نظرية الكيان في إعداد القوائم المالية المجمعة.

1. عرض القوائم المالية الفردية و إقصاء العمليات البينية بين شركات المجمع

بعد تحديد محيط التجميع المحاسبي لمجمع صيدال تأتي مرحلة عرض القوائم المالية الفردية الخاص بالشركات الداخلة في محيط التجميع المحاسبي وخلال هذه المرحلة يتم توحيد السياسات المحاسبية في حالة ما إذا كانت هناك إختلافات في الممارسة المحاسبية المتبعة من طرف كل شركة حيث يمكن أن تنشأ معاملات بين الشركات التابعة مم يستوجب القيام ببعض الإقصاءات من أجل تجنب الإزدواج في التسجيلات المحاسبية. وعليه، يمكن أن تكون لهذه الإقصاءات معاملات محاسبية مختلفة إما أنه يتم الإقصاء للمبلغ الكامل أو أن يكون الإقصاء حسب نسبة الملكية التي تحوزها الشركة الأم في الشركة التابعة ويمكن توضيح ذلك حسب حالة مجمع صيدال كما يلي:

الجدول رقم (05-58): ملخص لإقصاء العمليات البينية

التعيين	SOMEDIAL	IBERAL	مجموع لدى الشركة الأم	نسبة الإقصاء
المجموع الكلي للإيرادات	-	24 924 815,00	24 924 815,00	% 100
المجموع الكلي للأعباء	-	24 924 815,00	24 924 815,00	% 100
المجموع الكلي للحقوق والديون	40 964 173,03	836 892 057,10	877 856 230,13	% 100
مجموع المدنيين الأخرين والزبائن	40 964 173,03	836 892 057,10	877 856 230,13	% 100

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

التعليق: من خلال هذا الجدول الذي يوضح العمليات المتبادلة بين الشركات التابعة SOMEDIAL وIBERAL الشركة الأم يمكن القول أن عمليات الإقصاءات تمت بنسبة 100% وبالتالي فإن النظرية المتبعة هي نظرية الكيان في المقابل لو تم إقصاء هذه العمليات في حدود نسبة ملكية الشركة الأم في الشركة SOMEDIAL بنسبة 63.54% وفي الشركة IBERAL بنسبة 99.998 % لكانت النظرية المتبعة هي نظرية الشركة الأم.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية بالنسبة للشركات التي يتم دمجها بطريق المعادلة

سيتم حساب فارق المعادلة وتحديد حصة صيدال من نتيجة الشركات المقومة بالمعادلة والمعالجة المحاسبية على مستوى الميزانية وحساب النتائج المجمع، وكذلك تحديد الشركات الغير مدرجة في محيط التجميع المحاسبي، وأخيرا إعداد ورقة التسوية وعرض القوائم المالية المجمعة بعد المعالجات المحاسبية.

الفرع الأول: حساب فارق المعادلة

لحساب فائض أو عجز القيمة نستعمل المعادلة التالية:

فائض/عجز القيمة = حصة المجمع – القيمة المحاسبية للأسهم المقتناة.

حصة مجمع صيدال= رؤوس الأموال الخاصة × نسبة المساهمة

القيمة المحاسبية للأسهم = رأس المال الخاص بالمشروع المشترك × نسبة المساهمة التي تعود للمجمع.

يمكن حساب فارق المعادلة للمساهمات المقومة بطريقة حقوق الملكية بالتفصيل من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (05-59): حساب فارق المعادلة بالنسبة للمساهمات المقومة بطريقة حقوق الملكية

الشركات	الأموال الخاصة في 2020/12/31	رأس المال	حصة مجمع صيدال	القيمة المحاسبية للأسهم	فائض قيمة	نو اقص قيمة
TAPHCO	2 989 014 916.32	1 083 482 400.00	1 330 321 112.21	482 225 600.00	848 095 512.21	-
W.P. S	2 280 844 549.06	426 200 000.00	684 253 364.72	127 860 000.00	556 393 364.72	-
SNM	123 101 687.89	150 000 000.00	60 319 827.07	73 500 000.00	-	13 180 172.93
JORAS	1 950 281.54	90 000 000.00	585 084.46	27 000 000.00	-	26 414 915.54
AL. CLEARING	421 970 741.82	240 000 000.00	9 889 939.26	5 625 000.00	4 264 939.26	-
SOLUPHARM	141 876 784.00	150 000 000.00	49 656 874.40	52 500 000.00	-	2 843 125.60
GRP	-14 160 040.61	14 000 000.00	-1 011 026.90	1 000 000.00	-	2 011 026.90
المجموع			**2 134 015 175.22**	**769 710 600.00**	**1 408 753 816.19**	**44 449 240.97**
فارق المعادلة			**1 364 304 575.22**			

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-25)

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك فوائض قيمة حققها مجمع صيدال من خلال المساهمات التي يحوز عليها في كل من الشركات وذلك بعد عملية إعادة التقييم التي قام بها مجمع صيدال من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة وهذه الفوائض تخص المساهمات في الشركات التالية TAPHCO وW.P. Sو AL. CLEARING، كما نلاحظ أيضا أن هناك نواقص قيمة للمساهمات بعد عملية إعادة التقييم وهي تخص كل من SNM وJORAS وSOLUPHARM وGR .

تقدر حصة مجمع صيدال بـ: **2 134 015 175.22 دج** بعد عملية إعادة التقييم وهي ما تماثلها بالقيمة المحاسبية مبلغ **769 710 600.00 دج** أي فاض قيمة يقدر بـ: **1 364 304 575.22 دج** وهو يمثل فارق المعادلة يدرج ضمن الحساب 107.

- التسجيلات المحاسبية الخاصة بطريقة المعادلة (الميزانية):

عملية التسجيل المحاسبي تكون بطريقتين في الأولى يتم التسجيل المحاسبي لفارق المعادلة فقط أما في الطريقة الثانية سيتم عرض نصيب المجمع من النتيجة المحققة من قبل الشركة المشاركة والتي سيتم تجميعها، وذلك كما يلي:

- الطريقة الأولى:

1. الشركة المشاركة TAPHCO

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
265		ح/ سندات المساهمة المقومة بالمعادلة.	1 330 321 112.21	
	262	ح/ مساهمات أخرى وحقوق ملحقة		482 225 600.00
	107	ح/ فارق المعادلة		848 095 512.21

2. الشركة المشاركة W.P. S

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
265		ح/ سندات المساهمة المقومة بالمعادلة.	684 253 364.72	
	262	ح/ مساهمات أخرى وحقوق ملحقة		127 860 000.00
	107	ح/ فارق المعادلة		556 393 364.72

3. الشركة المشاركة SNM

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
265		ح/ سندات المساهمة المقومة بالمعادلة.	60 319 827.07	
107		ح/ فارق المعادلة	13 180 172.93	
	262	ح/ مساهمات أخرى وحقوق ملحقة		73 500 000.00

4. الشركة المشاركة JORAS

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
265		ح/ سندات المساهمة المقومة بالمعادلة.	585 084.46	
107		ح/ فارق المعادلة	26 414 915.54	
	262	ح/ مساهمات أخرى وحقوق ملحقة		27 000 000.00

5. الشركة المشاركة AL. CLEARING

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
265		ح/ سندات المساهمة المقومة بالمعادلة.	9 889 939.26	
	262	ح/ مساهمات أخرى وحقوق ملحقة		5 625 000.00
	107	ح/ فارق المعادلة		4 264 939.26

6. الشركة المشاركة SOLUPHARM

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
265		ح/ سندات المساهمة المقومة بالمعادلة.	49 656 874.40	
107		ح/ فارق المعادلة	2 843 125.60	
	262	ح/ مساهمات أخرى وحقوق ملحقة		52 500 000.00

7. الشركة المشاركة GRP

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
265		ح/ سندات المساهمة المقومة بالمعادلة.	1 011 026.90	
107		ح/ فارق المعادلة	2 011 026.90	
	262	ح/ مساهمات أخرى وحقوق ملحقة		1 000 000.00

- الطريقة الثانية: يمكن تلخيص التسجيلات السابقة مع إظهار النتيجة المجمعة كما يلي:

المدين	الدائن	البيان	المدين	الدائن
265000		ح/ سندات المساهمة المقومة بالمعادلة	**2 134 015 175,22**	
107000		ح/ فارق المعادلة	**43 841 600,71**	
	262000	ح/ مساهمات أخرى وحقوق ملحقة		**769 710 600**
	107000	ح/ فارق المعادلة		**1 364 304 575,22**
	670300	ح/ حصة المجمع من نتيجة الشركات موضع المعادلة		**43 841 600,71**

الفرع الثاني: جدول حساب النتائج الخاص بالمساهمات

الجدول رقم (05-60): حساب النتائج الخاص بالمساهمات

الشركات	النتائج المحققة	نسبة مساهمة مجمع صيدال	حصة صيدال من النتيجة
TAPHCO	-150 411 406.76	%44.51	-66 943 617.06
PSM	-	% 30	-
W.P. S	87 996 519.99	% 30	26 398 956.00
SNM	-8 658 451.16	% 49	-4 242 641.08
NOVER	-	% 4.40	-
ALGERIE CLEARING	34 234 888.66	% 2.34	802 591.14
JORAS	-287 181.75	% 30	-86 154.53
SAIDAL SOLUPHARM	-7 140.00	% 35	-2 499.00
GRP	3 245 991.97	% 7.14	213 763.81
المجموع	**- 33 877 779.26**	-	**-43 841 600.71**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-26)

التعليق: من خلال هذا الجدول والخاص بنتائج المساهمات التي حققتها المشاريع المشتركة (ترتيبات مشتركة) التي يعتبر مجمع صيدال مساهم فيها، نجد أن أغلبية نتائج هذه المشاريع هي خسائر والتي يمتلك فيها مجمع صيدال نسبة كبيرة تتراوح بين 20% 50%. بإستثناء المشروع المشترك (W.P. S) التي حققت ربح إجمالي يقدر بـ: 87 996 519.99 دج وحصة صيال من هذه النتيجة تقدر بـ: 30% من النتيجة، أما بالنسبة للمساهمات التي

يحوزها مجمع صيدال وبنسبة أقل من 20% فقد حقق نتائج إيجابية مقارنة بالنتائج المحققة في المشاريع المشتركة ذات المساهمة المرتفعة مم يقلل من حجم الخسائر الاجمالية الناتجة عن المساهمات المرتفعة في الشركات المشتركة.

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لطريقة المعادلة أو حقوق الملكية لسنة 2020 على مستوى الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع

أولا. جانب الأصول

الجدول رقم (05-61): المعالجة المحاسبية للسندات المقومة بالمعادلة جانب الأصول

الأصول	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		مدين	دائن	
السندات المقومة بطريقة حقوق الملكية للشركات الزميلة	-	2 134 015 175.22	-	2 134 015 175.22
المساهمات الأخرى والديون المرفقة	1 105 650 175.00*	-	769 710 600.00	335 939 575.00

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-27)

* يمثل هذا المبلغ قيمة المساهمات الكلية التي يحوز عليها مجمع صيدال كما هو موضح في جدول المساهمات بالإضافة إلى حصة الشركة EDIC (SNIC) وهي في طور التصفية.

ثانيا. جانب الخصوم

الجدول رقم (05-62): المعالجة المحاسبية للسندات المقومة بالمعادلة جانب الخصوم

الخصوم	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		مدين	دائن	
فارق المعادلة*	-	-	1 408 146 175.93	1 408 146 175.93
النتيجة الصافية	233.777.942,04	-	- 43 841 600.71	189.936.341,33

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-27)

ثالثا. جدول النتائج

الجدول رقم (05-63): المعالجة المحاسبية للحصة في النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة حساب النتائج

جدول النتائج	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		مدين	دائن	
الحصة في النتيجة الصافية للشركات المقومة بطريقة الملكية	-	43 841 600.71 -	-	43 841 600.71 -

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-27)

التعليق: من خلال تقديم المعالجة المحاسبية للمساهمات المقومة بواسطة طريقة حقوق الملكية يمكن ملاحظة أن المساهمات المقومة بطريقة حقوق الملكية تظهر في جانب الأصول من الميزانية المجمعة لمجمع صيدال، كذلك بالنسبة لفارق المعادلة فإنه يتم الإفصاح عليه في جانب الخصوم من الميزانية المجمعة أما بالنسبة للحصة في النتيجة الصافية للشركات المقومة بطريقة المعادلة فإنه يتم الإفصاح عليها حساب النتائج المجمع.

الفرع الرابع: القوائم المالية المجمعة للشركات المقومة وفقا لطريقة حقوق الملكية بعد القيام بالتسويات

- جانب الأصول:

الجدول رقم (05-64): الميزانية المجمعة للشركات المقومة بطريقة المعادلة جانب الأصول

الأصول	المبالغ المجمعة قبل التعديلات	التعديلات		المبالغ المجمعة بعد التعديلات
	2020/12/31			2020/12/31
	القيمة الصافية	مدين	دائن	القيمة الصافية
أصول غير جارية	-			
فارق الاقتناء	**141 648 564,00**			**141 648 564,00**
تثبيتات معنوية	**125 327 090,76**			**125 327 090,76**
الأراضي	**4 398 481 823,42**			**4 398 481 823,42**
المباني	**7 417 264 109,47**			**7 417 264 109,47**
تثبيتات عينية أخرى	**5 416 183 100,77**			**5 416 183 100,77**
تثبيتات في شكل إمتياز	-			-
تثبيتات جاري إنجازها	**3 523 900 855,21**			**3 523 900 855,21**
مساهمات أخرى وديون مماثلة	**2 979 084 146,57**		2 702 560 600	276 523 546,57
السندات الموضوعة موضوع المعادلة- الكيانات المشاركة	-	**2 134 015 175,22**		**2 134 015 175,22**
تثبيتات مالية أخرى	**2 002 300 000,00**			**2 002 300 000,00**
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	**14 614 749,45**			**14 614 749,45**
ضرائب مؤجلة أصول	**352 717 927,73**			**352 717 927,73**
مجموع الأصول الغير جارية	**26 371 522 367,38**		1 932 850 000	**25 802 976 942,60**
أصول جارية				-
المخزونات	6 550 453 532,15			6 550 453 532,15
الزبائن	4 036 014 206,35		11 284 226,17	**4 024 729 980,18**
الحسابات الأخرى المدينة	2 182 948 602,35		**866 572 003,96**	**1 316 376 598,39**
الضرائب	188 887 081,60			188 887 081,60
الأصول المالية الأخرى الجارية	18 559 989,19			18 559 989,19
الخزينة	2 785 566 352,32			2 785 566 352,32
مجموع الأصول الجارية	**15 762 429 763,96**		**887 856 230,13**	**14 884 573 533,83**
المجموع الإجمالي للأصول	**42 133 952 131,34**	**2 134 015 175,22**	**3 580 416 830,13**	**40 687 550 476,43**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-28)

- جانب الخصوم:

الجدول رقم (05-65): الميزانية المجمعة للشركات المقومة بطريقة المعادلة جانب الخصوم

	المبالغ المجمعة قبل التعديلات	التعديلات		المبالغ المجمعة بعد التعديلات
الخصوم	2020/12/31	مدين	دائن	2020/12/31
الأموال الخاصة				
رأس المال	**5 224 560 000,00**	2 724 560 000,00		2 500 000 000,00
حقوق الملكية الأخرى	**411 677 000,00**			411 677 000,00
الاحتياطات الموحدة	**14 756 610 912,98**	122 459 288,08		14 634 151 624,90
فارق إعادة التقييم	**3 283 960 440,41**	220 530 729,55		3 063 429 710,86
فارق المعادلة	-	-	**1 408 146 175,93**	**1 408 146 175,93**
النتيجة	**234 370 276,88**		- 44 433 935,55	189 936 341,33
ما يرحل من جديد	**-1 108 078 418,54**		310 809 716,51	-797 268 702,03
فوائد الأقلية	-		824 482 635,96	824 482 635,96
مجموع الأموال الخاصة	**22 803 100 211,73**	**3 067 550 017,63**	**2 499 004 592,85**	**22 234 554 786,95**
الخصوم الغير جارية	-			-
قروض وديوم مالية	**10 404 842 508,14**			10 404 842 508,14
ديون أخرى غير جارية	**0,00**			0,00
ضرائب مؤجلة	**24 094 670,27**			24 094 670,27
مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا	**1 626 040 712,04**			1 626 040 712,04
مجموع الخصوم الغير جارية	**12 054 977 890,45**			**12 054 977 890,45**
الخصوم الجارية	-			-
موردون وحسابات ملحقة	**1 258 691 299,87**	11 284 226,17		1 247 407 073,70
ضرائب	**175 915 917,23**			175 915 917,23
ديون أخرى	**4 919 256 546,76**	866 572 003,96		4 052 684 542,80
خزينة موجبة	**922 010 265,30**			922 010 265,30
مجموع الخصوم الجارية	**7 275 874 029,16**	**877 856 230,13**	-	**6 398 017 799,03**
المجموع الإجمالي للخصوم	**42 133 952 131,34**	**3 945 406 247,76**	**2 499 004 592,85**	**40 687 550 476,43**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-29)

- حساب النتائج:

الجدول رقم (05-66): حساب النتائج المجمع للشركات المقومة بطريقة المعادلة

البيان	المبالغ المجمعة قبل التعديلات	التعديلات		المبالغ المجمعة بعد التعديلات
	2020/12/31	مدين	دائن	2020/12/31
رقم الأعمال	9 834 854 575,98	24.924.815		9 809 929 760,98
التغير في المخزون النهائي والجاري إ	264 531 468,40			264 531 468,40
إنتاج السنة المالية	**10 099 386 044,38**	**24.924.815**	-	**10 074 461 229,38**
المشتريات المستهلكة	-4 245 356 684,94			-4 245 356 684,94
الخدمات الخارجية الأخرى	-935 690 339,13		24.924.815	-910 765 524,13
إستهلاك السنة المالية	**-5 181 047 024,07**	**24.924.815**	**24.924.815**	**-5 156 122 209,07**
القيمة المضافة	**4 918 339 020,31**	**24.924.815**	**24.924.815**	**4 918 339 020,31**
أعباء المستخدمين	-3 609 396 024,60			-3 609 396 024,60
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-201 768 850,04			-201 768 850,04
الفائض الإجمالي للاستغلال	**1 107 174 145,67**	**24.924.815**	**24.924.815**	**1 107 174 145,67**
منتوجات عملياتية	205 038 628,28			205 038 628,28
أعباء عملياتية	-109 057 603,07			-109 057 603,07
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-1 088 338 701,82			-1 088 338 701,82
إسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	214 605 132,80			214 605 132,80
النتيجة العملياتية	**329 421 601,86**	**24.924.815**	**24.924.815**	**329 421 601,86**
منتوجات مالية	129 016 705,12			129 016 705,12
أعباء مالية	-154 762 522,08			-154 762 522,08
النتيجة مالية	**-25 745 816,96**			-25 745 816,96
النتيجة العادية قبل الضرائب	**303 675 784,90**	**24.924.815**	**24.924.815**	**303 675 784,90**
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-88 374 651,00			-88 374 651,00
الضرائب المؤجلة	-19 069 142,98			-19 069 142,98
إجمالي المنتوجات على الانشطة العادية	10 648 046 510,58	24.924.815		10 623 121 695,58
إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية	-10 413 676 233,70		**24.924.815**	**-10 388 751 418,70**
النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	**234 370 276,88**	24.924.815	24.924.815	234 370 276,88
عناصر غير عادية – منتوجات	0,00			0,00
عناصر غير عادية – أعباء	0,00			0,00
النتيجة الغير عادية	0,00			0,00

النتيجة الصافية	**234 370 276,88**	**24.924.815**	**24.924.815**	**234 370 276,88**
حصة الأقلية من النتيجة	-		-592.334,84	-592 334,84
حصة النتيجة للشركات المقومة بالمعادلة	-		-43 841 600,71	-43 841 600,71
النتيجة الصافية	**234 370 276,88**	**24.924.815**	**24.332.480,16**	**189 936 341,33**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-30)

الفرع الخامس: تحليل المعالجات المحاسبة الخاصة بالمشاريع المشتركة ومدى الإلتزام بمتطلبات نظرية الكيان في إدراج الشركات في محيط التجميع المحاسبي

أولا. فارق المعادلة

بالنسبة للشركات المقومة بواسطة المعادلة نجد أن مجمع صيدال قام بحساب فارق المعادلة بالنسبة لجميع الشركات التي يحوز فيها مساهمات وحتى الشركات التي هي في طور التصفية وكذلك بالنسبة للشركات التي يحوز فيها أقل من نسبة 20% وهي خارج محيط التجميع المحاسبي، وبما أنها خارج محيط التجميع فيجب إستبعاد هذه الشركات عند حساب فارق المعادلة وعليه بعد إستبعادها يصبح قيمة فارق المعادلة كما يلي:

جدول رقم (05-67): تحديد قيمة فارق المعادلة بالنسبة للشركات التي تدخل في محيط التجميع

الشركات	الأموال الخاصة في 2019/12/31	رأس المال	حصة مجمع صيدال	القيمة المحاسبية للأسهم	فائض قيمة أو ناقص قيمة
TAPHCO	2 989 014 916.32	1 083 482 400.00	1 330 321 112.21	482 225 600.00	848 095 512.21
W.P. S	2 280 844 549.06	426 200 000.00	684 253 364.72	127 860 000.00	556 393 364.72
SNM	123 101 687.89	150 000 000.00	60 319 827.07	73 500 000.00	(13 180 172.93)
SOLUPHARM	141 876 784.00	150 000 000.00	49 656 874.40	52 500 000.00	(2 843 125.60)
المجموع	-	-	2 124 551 178,40	736 085 600	1 388 465 578,40

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

- حصة المجمع من نتائج الشركات المقومة بالمعادلة:

قام مجمع صيدال بإدراج نتائج الشركات المقومة بالمعادلة لكل الشركات بما في ذلك الإستثمارات التي تمتلك فيها الشركة الأم أقل من 20% والتي يجب إدراجها مباشرة في نتيجة السنة المالية الخاصة بالشركة الأم ولا يتم إدراجها في الحسابات المجمعة جملة واحدة، وعليه يمكن إجراء التعديلات التالية التي تخص النتيجة كما يلي:

- نتائج الشركات المقومة بالمعادلة:

جدول رقم (05-68): تحديد حصة صيدال من نتائج الشركات المقومة بالمعادلة

الشركات	النتائج المحققة	نسبة مساهمة مجمع صيدال	حصة صيدال من النتيجة
TAPHCO	-150 411 406,76	%44.51	- 66 943 617,06
W.P. S	87 996 519,99	% 30	26 398 956,00
SNM	-8 658 451,16	% 49	- 4 242 641,08
SAIDAL SOLUPHARM	-7 140.00	% 35	-2 499.00
المجموع	**- 33 884 919,26**	-	**- 44 789 801,14**

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

- النتائج المحققة في الشركات التي تعتبر إستثمار بالنسبة للشركة الأم والشركات في طور التصفية:

جدول رقم (05-69): تحديد حصة صيدال في نتائج الشركات المقومة بالمعادلة

الشركات	النتائج المحققة	نسبة مساهمة مجمع صيدال	حصة صيدال من النتيجة
NOVER	-	% 4.40	-
ALGERIE CLEARING	34 234 888,66	% 2.34	802 591,14
GRP	3 245 991,97	% 7.14	213 763,81
JORAS	-287 181,75	% 30	-86 154,53
المجموع	**37 193 698,88**	-	**930 200,42**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي

التعليق: من خلال إعادة تشكيل نتائج الخاصة بالاستثمارات التي تحوز عليها الشركة الأم تم إدراج أيضا نتائج الشركات التي هي في طور التصفية وهي JORAS هذه النتائج تدرج مباشرة في نتيجة الشركة الأم وذلك من أجل إبراز الصورة الصادقة لوضعية الشركات ككل.

وعليه تصبح نتيجة الشركة الأم بعد هذه التعديل كما يلي:

الجدول رقم (05-70): نتيجة الشركة الأم بعد التعديلات

البيان	قبل المعالجة	المعالجة		بعد المعالجة
		مدين	دائن	
نتيجة السنة	253 900 683,99	**930 200,42**	-	254 830 884,41

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد التعديلات التي تم القيام بها

الفرع الخامس: الشركات والمساهمات الغير مدرجة في محيط التجميع المحاسبي

الجدول رقم (05-71): الشركات والمساهمات الغير مدرجة في محيط التجميع المحاسبي

التعيين	رأس المال		المساهمة المقتناة		النسبة %	الملاحظة
	عدد الأسهم	المبالغ	عدد الأسهم	المبالغ		
ACDIMA	9 000	10 865 085 810,810	37	44 667 575,00	0,41111%	لم تقدم قوائم مالية
NOVER	288 000	288 000 000	12 672	12 672 000	4,40%	لم تقدم قوائم مالية
PSM	9 120	912 000 000	2 736	273 600 000	30%	لم تقدم قوائم مالية
JORAS	15 000	90 000 000	4 500	27 000 000	30%	في طور التصفية
EDIC	500	5 000 000,00	500	5 000 000,00	100,00%	في طور التصفية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الوثائق المقدمة

التعليق: من خلال الجدول أعلاه يمكن القول أن هناك ثلاث شركات لم تقدم بتقديم قوائمها المالية للشركة الأم منها المشروع المشترك PSM الذي يمتلك في صيدال نسبة 30% من رأس المال، بالإضافة إلى الشركتين ACDIMA وNOVER لم تقدما قوائمهما المالية دون ذكر سبب ذلك، كم أن هناك شركتان في طور التصفية وهي JORAS وEDIC حيث قام تم إدارج نتيجة الشركة JORAS في حصة صيدال للنتائج المقومة بالمعادلة وهذه المعالجة غير مقبولة.

من خلال معالجة الشركات المقومة بالمعادلة يمكن القوم أن الإجراءات المتبعة من قبل مصلحة التجميع المحاسبي في تحديد محيط التجميع لا تتوافق مع متطلبات نظرية الكيان التي تلزم بإدارج كل الشركات المقومة بالمعادلة في محيط التجميع وذلك بسبب إهمال القوائم المالية لبعض الشركات وعدم إدراجها مم يؤثر على الوضعية الإجمالية للمجمع كوحدة إقتصادية واحدة.

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية المجمعة بعد المعالجات المحاسبية

أولا: الميزانية المجمعة في 2020/12/31

1. جانب الأصول للميزانية المجمعة

الجدول رقم (05-72): جانب الأصول للميزانية المجمعة

الأصول	2020/12/31			2019/12/31
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	المبالغ الصافية
أصول غير جارية	-	-	-	-
فارق الاقتناء	**141 648 564,00**	-	**141 648 564,00**	**141 648 564,00**
تثبيتات معنوية	**468 576 191,02**	**343 249 100,26**	**125 327 090,76**	**174 057 244,76**
الأراضي	**4 398 481 823,42**	-	**4 398 481 823,42**	**3 805 721 423,42**
المباني	**13 261 407 322,31**	**5 844 143 212,84**	**7 417 264 109,47**	**7 492 164 949,94**
تثبيتات عينية أخرى	**20 778 518 111,59**	**15 362 335 010,82**	**5 416 183 100,77**	**5 632 128 168,46**
تثبيتات في شكل إمتياز	-			
تثبيتات جاري إنجازها	**3 523 900 855,21**	-	**3 523 900 855,21**	**3 580 260 802,98**
مساهمات أخرى وديون مماثلة	335 939 575,00	59 416 028,43	276 523 546,57	48 760 055,87
السندات الموضوعة موضوع المعادلة- الكيانات المشاركة	**2 134 015 175,22**	-	**2 134 015 175,22**	**2 960 993 718,84**
تثبيتات مالية أخرى	**2 002 300 000,00**	-	**2 002 300 000,00**	**2 500 000 000,00**
القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى	**14 614 749,45**	-	**14 614 749,45**	**107 512 187,56**
ضرائب مؤجلة أصول	**352 717 927,73**	-	**352 717 927,73**	**329 960 563,53**
مجموع الأصول الغير جارية	**47 980 665 719,73**	**21 609 143 352,35**	**26 371 522 367,38**	**26 748 546 560,52**
أصول جارية	-	-	-	-
المخزونات	7 191 992 769,17	641 539 237,02	6 550 453 532,15	6 887 530 621,19
الزبائن	**5 911 959 706,26**	**1 887 229 726,08**	**4 024 729 980,18**	**3 177 533 740,40**
الحسابات الأخرى المدينة	**1 316 384 098,39**	**7 500,00**	**1 316 376 598,39**	**1 436 859 091,79**
الضرائب	188 887 081,60	-	188 887 081,60	222 336 344,63
الأصول المالية الأخرى الجارية	18 559 989,19	-	18 559 989,19	18 559 989,19
الخزينة	2 868 002 018,68	82 435 666,36	2 785 566 352,32	1 918 151 410,71
مجموع الأصول الجارية	**17 495 785 663,29**	**2 611 212 129,46**	**14 884 573 533,83**	**13 660 971 197,91**
المجموع الإجمالي للأصول	**64 907 905 958,24**	**24 220 355 481,81**	**40 687 550 476,43**	**40 434 178 877,27**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-28)

2. جانب الخصوم للميزانية المجمعة

الجدول رقم (05-73): جانب الخصوم للميزانية المجمعة

الخصوم	2020/12/31	2019/12/31
الأموال الخاصة		
رأس المال	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
حقوق الملكية الأخرى	411 677 000,00	411 677 000,00
الاحتياطات الموحدة	14 634 151 624,90	14 047 153 641,65
فارق إعادة التقييم	3 063 429 710,86	2 686 752 011,24
النتيجة	189 936 341,33	793 514 004,08
فارق المعادلة	1 408 146 175,93	1 905 284 336,88
ما يرحل من جديد	-797 268 702,03	-1 178 074 235,34
فوائد الأقلية	824 482 635,96	609 971 657,90
مجموع الأموال الخاصة	**22 234 554 786,95**	**21 776 278 416,42**
الخصوم الغير جارية	-	-
قروض وديوم مالية	10 404 842 508,14	10 403 266 267,81
ديون أخرى غير جارية	0,00	593 645 268,24
ضرائب مؤجلة	24 094 670,27	21 011 203,32
مؤونات ومنتجات مقيدة سلفا	1 626 040 712,04	1 446 788 017,73
مجموع الخصوم الغير جارية	**12 054 977 890,45**	**12 464 710 757,10**
الخصوم الجارية	-	-
موردون وحسابات ملحقة	1 247 407 073,70	1 556 885 668,31
ضرائب	175 915 917,23	116 625 268,50
ديون أخرى	4 052 684 542,80	3 708 972 235,69
خزينة الخصوم	922 010 265,30	810 706 531,25
مجموع الخصوم الجارية	**6 398 017 799,03**	**6 193 189 703,75**
المجموع الإجمالي للخصوم	**40 687 550 476,43**	**40 434 178 877,27**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-29)

ثانيا: حساب النتائج المجمع في 2020/12/31

الجدول رقم (05-74): حساب النتائج المجمع في 2020/12/31

جدول النتائج	2020/12/31	2019/12/31
رقم الأعمال	9 809 929 760,98	9 392 750 935,10
التغير في المخزون النهائي والجاري إنجازه	264 531 468,40	1 085 935 007,08
إنتاج السنة المالية	**10 074 461 229,38**	**10 478 685 942,18**
المشتريات المستهلكة	-4 245 356 684,94	-4 577 729 592,68
الخدمات الخارجية الأخرى	-910 765 524,13	-1 113 922 480,89
إستهلاك السنة المالية	**-5 156 122 209,07**	**-5 691 652 073,57**
القيمة المضافة	**4 918 339 020,31**	**4 787 033 868,61**
أعباء المستخدمين	-3 609 396 024,60	-3 514 951 683,35
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-201 768 850,04	-154 310 399,06
الفائض الإجمالي للاستغلال	**1 107 174 145,67**	**1 117 771 786,20**
منتوجات عملياتية	205 038 628,28	687 941 345,58
أعباء عملياتية	-109 057 603,07	-75 628 723,04
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	-1 088 338 701,82	-1 399 508 839,03
إسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	214 605 132,80	664 533 494,03
النتيجة العملياتية	**329 421 601,86**	**995 109 063,74**
منتوجات مالية	129 016 705,12	152 968 301,58
أعباء مالية	-154 762 522,08	-343 123 098,91
النتيجة مالية	**-25 745 816,96**	**-190 154 797,33**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**303 675 784,90**	**804 954 266,41**
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	-88 374 651,00	-77 823 533,00
الضرائب المؤجلة	-19 069 142,98	5 579 922,73
إجمالي المنتوجات على الانشطة العادية	10 623 121 695,58	11 984 129 083,37
إجمالي الأعباء على الأنشطة العادية	-10 388 751 418,70	-11 262 578 272,69
النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	**234 370 276,88**	**721 550 810,68**
عناصر غير عادية – منتوجات	0,00	-
عناصر غير عادية – أعباء	0,00	-
النتيجة الصافية	**234 370 276,88**	**721 550 810,68**
حصة الأقلية من النتيجة	-592 334,84	19 736 411,44
حصة النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة	-43 841 600,71	52 226 781,96
النتيجة الصافية	**189 936 341,33**	**793 514 004,08**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-30)

ثالثا: جدول تدفقات الخزينة لمجمع صيدال

الجدول رقم (05-75): جدول تدفقات الخزينة

	ملاحظة	2020/12/31	2019/12/31
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		-	-
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		9 411 787 579,65	11 177 449 406,19
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		-8 538 534 497,81	-11 216 895 447,63
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		-138 474 754,35	-413 628 092,97
الضرائب على النتائج المدفوعة		-75 573 533,00	-122 858 267,04
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		-	-
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر الغير عادية		-	-
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		**659 204 794,49**	**- 575 932 401,45**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		-157 524 604,00	-181 720 580,14
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		1 302 925,00	399 000,00
المسحوبات عن إقتناء تثبيتات مالية		-1 002 300 000,00	-1 625 034 364,00
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية		1 500 000 000,00	2 000 000 000,00
الفوائد التي تم توظيفها عن التوظيفات المالية		66 187 500,00	122 500 000,00
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		31 281 518,79	28 233 733,69
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)		**438 947 339,79**	**344 377 789,55**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		-	-
التحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم		-	-
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		-52 434 670,50	-44 497 971,50
التحصيلات المتأتية من القروض		240 697 983,98	239 963 540,65
تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة		-530 329 328,35	-257 423 308,93
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)		**- 342 066 014,87**	**- 61 957 739,78**
تأثير تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة		25 085,93	-1 603,72
تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)		**756 111 205,34**	**- 293 513 955,40**
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		1 189 880 545,82	1 483 394 501,22
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		1 945 991 751,16	1 189 880 545,82
تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة		**756 111 205,34**	**- 293 513 955,40**
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		**189 936 341,33**	**793 514 004,08**
		566 174 864,01	**- 1 087 027 959,48**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق (05-31)

رابعا: جدول التغيرات في الأموال الخاصة لمجمع صيدال في 2020/12/31

الجدول رقم (05-76): جدول التغيرات في الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الاجتماعي	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 2018/12/31		**2 500 000 000,00**			**1 595 989 012,46**	**15 700 421 384,13**
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة					**- 311 395 203,42**	
إعادة تقييم التثبيتات					**1 414 585 183,92**	
إعانات الدولة						
الإحتياطات					**585 746 944,89**	
الحصص المدفوعة						
بدل الحضور						
حصة العمال من أرباح الشركة						
زيادة رأس المال						**- 1 174 214 390,98**
فوائد الأقلية						**- 216 665 926,99**
حصة الشركة المقومة بالمعادلة						
فارق المعادلة					**888 297 408,34**	
صافي نتيجة السنة المالية						**793 514 004,08**
الرصيد في 2019/12/31		**2 500 000 000,00**			**4 173 223 346,18**	**15 103 055 070,24**
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة					**380 805 533,30**	
إعادة تقييم التثبيتات					**376 677 699,62**	
إعانات الدولة						
الإحتياطات					**586 997 983,25**	
الأرباح الموزعة						
بدل الحضور						
حصة العمال من أرباح الشركة						
تخصيص النتيجة						**-793 514 004,08**
نتيجة الأقلية						**214 510 978,06**
تخصيص الترحيل من جديد						
فارق المعادلة					**- 497 138 160,95**	
نتيجة السنة المالية الصافية						**189 936 341,33**
الرصيد في 2020/12/31		**2 500 000 000,00**	-	-	**5 020 566 401,41**	**14 713 988 385,54**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الملحق رقم (05-32)

المطلب الرابع: تحليل مدى الإلتزام بمتطلبات القياس والإفصاح وفقا لنظرية الكيان للقوائم المالية المجمعة المعدة من طرف مجمع صيدال

تتطلب كل نظرية من نظريات التجميع المحاسبي متطلبات قياس وإفصاح مختلفة في الغالب ما تكون هذه الاختلافات في طريقة دمج الأصول بالقيم العادلة أو الدفترية وكذلك الإفصاح عن الحقوق الغير مسيطر عليها (حقوق الاقلية) وصافي الدخل في الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع.

الفرع الأول: دمج الأصول

تنص نظرية الكيان على أنه يجب على الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي دمج أصولها بالقيم العادلة، من خلال حالة صيدال نجد أنه خلال سنة 2020 عند إعداده للقوائم المالية المجمعة لم يتم إعادة تقييم الأصول لأي شركة ويتضح ذلك من خلال التغيير في الميزانيات بين سنة 2019 و2020 للشركة الأم والتابعتين Iberal وSomedial والشركة الأم صيدال، حتى وإن كانت هناك عملية إعادة تقييم فإنها تشمل فقط الأراضي والمباني وتكون فقط على مستوى الشركة الأم دون الإفصاح عن الطريقة المتبعة في إعادة التقييم.

بما أن عملية إعادة التقييم تشمل المباني والأراضي فقط، فإنه لا يمكن الجمع بين القيم المعاد تقييمها للشركة الأم والأصول الخاصة بالشركات التابعة Iberal وSomedial بالقيم الدفترية لأن هناك إخلال بأهم مبدأ محاسبي عند إعداد القوائم المالية المجمعة،

كذلك بالنسبة للمشاريع المشتركة (من 20% إلى 50%) التي تحوز فيها الشركة الأم صيدال مساهمات فإنه يتم الإعتماد على القيم الدفترية في تحديد حصتها في هذه الشركات عن إعداد القوائم المالية المجمعة.

من خلال عرض هذا التحليل وبناء على المعلومات المقدمة من قبل مصلحة التجميع المحاسبي وإعتماد على القوائم المالية المجمعة وبالإسقاط على ما تم تناوله في الجانب النظري فيما يخص متطلبات القياس لكل نظرية من نظريات التجميع المحاسبي فإن عملية دمج الأصول عند إعداد القوائم المالية المجمعة حالة صيدال قد تم وفقا لنظرية الملكية التي تعتمد على القيم الدفترية في إعداد القوائم المالية المجمعة.

الفرع الثاني: متطلبات الإفصاح الخاصة بحقوق الأقلية (الحقوق الغير مسيطر عليها) وصافي الدخل المجمع (النتيجة الصافية المجمعة)

ولتوضيح ذلك نقوم بعرض جانب الخصوم (رؤوس الأموال) للميزانية المجمعة لمجمع صيدال كما يلي:

جدول رقم (05-77): جزء من جانب الخصوم للميز انية المجمعة

الخصوم	202/12/31	2019/12/31
الأموال الخاصة	-	-
رأس المال	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
حقوق الملكية الأخرى	411 677 000,00	411 677 000,00
الاحتياطات الموحدة	14 634 151 624,90	14 047 153 641,65
فارق إعادة التقييم	3 063 429 710,86	2 686 752 011,24
النتيجة	189 936 341,33	793 514 004,08
فارق المعادلة	1 408 146 175,93	1 905 284 336,88
ما يرحل من جديد	-797 268 702,03	-1 178 074 235,34
فوائد الأقلية	824 482 635,96	609 971 657,90
مجموع الأموال الخاصة	**22 234 554 786,95**	**21 776 278 416,42**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الميز انية المجمعة

التعليق: يمكن ملاحظة أن الحقوق الغير مسيطر عليها (حقوق الأقلية) يتم الإفصاح عليها ضمن الأموال الخاصة ويتم تقدير قيمتها من صافي أصول الشركات التابعة SOMEDIAL وIBERAL بما يتناسب مع حصة الأقلية في كل شركة تابعة على التوالي وذلك وفقا لما تنص عليه نظرية الكيان، كما يمكن ملاحظة أيضا أن صافي الدخل أو النتيجة يتم الإفصاح عليها ضمن حقوق الملكية وهذه النتيجة تتمثل في المجموع الجبري الخاص بكل من الشركة الأم، الشركات التابعة، والمشاريع المشتركة وبالتالي فإن عملية الإفصاح عن صافي الدخل أو النتيجة تمت وفقا لنظرية الكيان التي تنص على الإفصاح على كامل النتائج المحققة من الطرف الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي عكس نظرية الشركة الأم التي تقوم فقط بالإفصاح عن نتائجها المحققة فقط وبالتالي فغن النظرية المتبعة هنا في طرقة الإفصاح عن صافي الدخل هي نظرية الكيان.

أما بالنسبة لحساب النتائج المجمع فيمكن عرض الجزء الخاص بحقوق الأقلية كما يلي:

جدول رقم (05-78): جزء من حساب النتائج المجمع

النتيجة الصافية على الأنشطة العادية	**234 370 276,88**	**721 550 810,68**
عناصر غير عادية – منتوجات	0,00	-
عناصر غير عادية – أعباء	0,00	-
النتيجة الغير عادية	0,00	-
النتيجة الصافية	**234 370 276,88**	**721 550 810,68**
حصة الأقلية من النتيجة	-592 334,84	19 736 411,44
حصة النتيجة للشركات المقومة بواسطة المعادلة	-43 841 600,71	52 226 781,96
النتيجة الصافية للسنة	**189 936 341,33**	**793 514 004,08**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على حساب النتائج المجمع

التعليق: يمكن القول أنه يتم الإفصاح عن نتيجة حقوق الأقلية (الحقوق الغير مسيطر عليها) في حساب النتائج المجمع وفقا لنظرية الكيان كما هو معمول به على مستوى الميزانية المجمعة، كما يتم أيضا الإفصاح عن صافي الدخل المحقق لجميع الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي وفقا لنظرية الكيان، وبالتالي النظرية المتبعة في الإفصاح عن الحقوق الغير مسيطر عليها وصافي الدخل المجمع هي نظرية الكيان.

الفرع الثاني: متطلبات الإفصاح الخاصة بالشركات المقومة بواسطة طريقة المعادلة أو حقوق الملكية

من خلال عرض المعالجة المحاسبية الخاصة بالمشاريع المشتركة (الترتيبات المشتركة) التي يحوز عليها مجمع صيدال في أربع شركات يمكن القول أن لطريقة حقوق الملكية تأثيرات داخلية وخارجية، وتزيد هذه التأثيرات بزيادة عدد المشاريع المشتركة وبالتالي سيكون هناك نقص في الشفافية حول المعلومات المفصح عليها وفقا لما تنص عليه نظرية الكيان وهذا ما تنجر عليه تكاليف إضافية للشركة الأم (تكاليف المحاسبين والمدققين)، تمس التأثيرات الخارجية الخاصة بتطبيق طريقة حقوق الملكية المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية المجمعة وهذا راجع لطبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عليها نتيجة لتطبيق طريقة حقوق الملكية، فعند تطبيق هذه الطريقة لا يمكن ملاحظة في القوائم المالية المجمعة الأصول والخصوم الخاصة بالمشروع المشترك التي تعود ملكيتها للشركة الأم، حيث يمكن ملاحظة فقط حساب السندات الموضوع موضوع المعادلة كما هو في القوائم المالية المجمعة لمجمع صيدال بالنسبة لجانب الأصول ومقطع الميزانية يوضح ذلك:

الجدول رقم (05-79): سندات المساهمة للشركات المقومة بالمعادلة

الأصول	2020/12/31			2019/12/31
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	المبالغ الصافية
السندات الموضوعة موضوع المعادلة- الكيانات المشاركة	**2 134 015 175,22**	-	**2 134 015 175,22**	**2 960 993 718,84**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الوثائق المقدمة

عند تحليل هذا الحساب نجد أنه يمثل حصة صيدال في رأسمال الشركات المشاركة التي تتراوح نسبة المساهمة فيها ما بين 20% و50% بالإضافة إلى المساهمات التي تقل عن 20% وهي تعتبر إستثمار بالنسبة للشركة الأم.

يمكن القول أن تطبيق طريقة حقوق الملكية تقلل من شفافية المعلومات المفصح عنها في الميزانية المجمعة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، مقارنة بالمعلومات التي يتم الإفصاح عليها من خلال طريقة الدمج النسبي بالرغم من عدم تبني النظام المحاسبي المالي لهذه الطريقة والتي تم إلغاء العمل بها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في التعديل الأخير.

فعند تطبيق طريقة الدمج النسبي نجد أن مستخدمي القوائم المالية يمكن لهم رؤية جميع الأصول المملوكة للشركة الأم صيدال في المشاريع المشتركة (TAPHCO، PSM، W.P. S، SNM) وجميع الإلتزامات التي تقع على عاتقها، وعليه يمكن القول أن طريقة الدمج النسبي أقرب بكثير من طريقة حقوق الملكية في التمثيل الصادق للمعلومات المفصح عليها في القوائم المالية المجمعة وهي الأقرب لنظرية الكيان في الإفصاح عن المعلومات كما يتم الإفصاح عليها بالنسبة للشركات التابعة في القوائم المالية المجمعة.

المبحث الرابع: الجانب الجبائي الخاص بتحديد الربح الجبائي لمجمع صيدال

خص القانون الجبائي الجزائري مجمع الشركات بمعاملات جبائية خاصة فيما يخص تحديد الربح الجبائي وذلك من خلال الإمتيازات الجبائية التي أقرها. ومن خلال دراسة الحالة لمجمع صيدال نجد أنه مؤهل لتطبيق هذا النظام وذلك بتوفر الشروط المنصوص عليها قانونا والتي تؤهله لتشكل مجمع بالمفهوم الجبائي.

يتم تحديد الربح الجبائي الموحد لمجمع صيدال من خلال الميزانية الجبائية (الجدول رقم 09 لتحديد الربح الجبائي) ويتم ذلك من خلال تجميع الربح الخاص بالشركة التابعة IBERAL والربح الجبائي الخاص بالشركة الأم صيدال دون القيام بالتعديلات الجبائية الخاصة بالعمليات التي يمكن أن تكون بين الشركة التابعة والشركة الأم. وعليه، سنحاول عرض طريقة تحديد الربح الموحد وفقا لما هو معمول به على مستوى مجمع صيدال وبعد ذلك سنقوم بإجراء التعديلات اللازمة في حالة وجودها وستخص العمليات السنة المالية 2020.

المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية الخاص بالشركة الأم والشركة التابعة IBERAL

يتم الحصول على النتيجة الجبائية على أساس النتيجة المحاسبية من خلال إجراء تعديلات لبعض الأعباء والمنتوجات وذلك وفقا لنصوص القانون الجبائي، وتظهر هذه التعديلات في الجدول 09. وعليه سيتم تحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم والشركة التابعة IBERAL من خلال هذا الجدول.

الفرع الأول: الربح الجبائي الخاص بالشركة الأم

أولا: تحديد النتيجة المحاسبية

جدول رقم (05-80): النتيجة المحاسبية للشركة الأم

التعيين	المبالغ
النتيجة الإجمالية للأنشطة العادية	**9 847 265 164,99**
الأعباء الإجمالية للأنشطة العادية	**-9 593 364 481,00**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**253 900 683,99**
نتيجة غير عادية	-
النتيجة الصافية للسنة	**253 900 683,99**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على حساب النتائج للشركة الأم

ثانيا: تحديد النتيجة الجبائية

بعد تحديد النتيجة المحاسبية تقوم الشركة بتحديد النتيجة الجبائية، والجدول الموالي يعرض تفاصيل تحديد هذه النتيجة وذلك كما يلي:

جدول رقم (05-81): الجدول 09 للنتيجة الجبائية للشركة الأم

السنوات		المبالغ
النتيجة الصافية للسنة (النتيجة المحاسبية)	ربح	**253 900 683,99**
	خسارة	-
الاسترادات		-
مصاريف المباني التي لم يتم تخصيصها مباشرة للإستغلال		1 070 000
الضرائب والرسوم الغير قابلة للخصم		54 564 376
اشتراكات وهبات الغير قابلة للخصم		51 107 780
مؤونات غير قابلة للخصم		220 564 402
إهتلاكات غير قابلة للخصم		2 457 600
ضرائب على أرباح الشركات	ضرائب مستحقة على النتيجة	88 374 651
	ضرائب مؤجلة	- 19 069 143
خسائر القيمة الغير قابلة للخصم		6 008 509
الغرامات والعقوبات		4 324 173
الإستردادات الأخرى		313 611 705
مجموع الإستردادات		**723.014.053**
التخفيضات		-
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات		-
المداخيل المتعلقة بتقسيم الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات		30 697 269
الإهتلاك المكمل		-
تخفيضات أخرى		395 707 882
مجموع التخفيضات		**426 405 151**
الخسائر السابقة القابلة للخصم		-
التخفيضات المقدرة بنسبة 20%		-
النتيجة الجبائية	الربح	**550 509 585,99**

	الخسارة	-
الضريبة على أرباح الشركات		**104 596 821,3381**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (05-33)

التعليق: من خلال الجدول 09 أعلاه نجد أن الشركة الأم حققت نتيجة موجبة خاضعة للضريبة قدرت بـ: **486 275 713,72دج**، يتم تحديده من خلال النتيجة المحاسبية المقدرة بـ: **253 900 683,99دج** يضاف إليه مجموع الإسترادات المقدرة بـ: **723.014.053دج**، ويطرح منه مجمع التخفيضات المقدرة بـ: **151 405 426دج**. وقد تحملت الشركة ضريبة بمعدل 19% على هذه الرباح قدرت بـ: **104 596 821,3381دج.**

الفرع الثاني: تحديد الربح الجبائي الخاص بالشركة التابعة IBERAL لسنة 2020.

أولا: تحديد النتيجة المحاسبية

جدول رقم (05-82): النتيجة المحاسبية للشركة التابعة IBERAL

التعيين	المبالغ
النتيجة الإجمالية للأنشطة العادية	**34 234 223,94**
الأعباء الإجمالية للأنشطة العادية	**-55 390 580,32**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**-55 390 580,32**
نتيجة غير عادية	-
النتيجة الصافية للسنة	**-55 390 580,32**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على حساب النتائج للشركة التابعة IBERAL

ثانيا: تحديد النتيجة الجبائية

جدول رقم (05-83): الجدول 09 للنتيجة الجبائية للشركة التابعة IBERAL

السنوات		المبالغ
النتيجة الصافية للسنة (النتيجة المحاسبية)	ربح	-
	خسارة	**- 21 156 356**
الاستردادات		-
مصاريف المباني التي لم يتم تخصيصها مباشرة للإستغلال		-
الضرائب والرسوم الغير قابلة للخصم		-
اشتراكات وهبات الغير قابلة للخصم		-
مؤونات غير قابلة للخصم		-
إهتلاكات غير قابلة للخصم		-
ضرائب على أرباح الشركات	ضرائب مستحقة على النتيجة	-
	ضرائب مؤجلة	-
خسائر القيمة الغير قابلة للخصم		-
الإستردادات الأخرى		-
مجموع الإستردادات		-
التخفيضات		-
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات		-
المداخيل المتعلقة بتقسيم الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات		-
الإهتلاك المكمل		-
مجموع التخفيضات		-
الخسائر السابقة القابلة للخصم		-
النتيجة الجبائية	الربح	-
	الخسارة	**- 21 156 356**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (05-34)

التعليق: من خلال الجدول 09 أعلاه نلاحظ أن الشركة التابعة IBERAL حققت نتيجة جبائية سالبة (خسارة) وذلك راجع إلى أن النتيجة المحاسبية كانت سالبة (خسارة) وبالتالي لا توجد هناك أي معالجات على مستوى الجدول 09.

ثالثا: الربح الإجمالي للشركة الأم والشركة التابعة IBERAL

جدول رقم (05-84): جدول يوضح الربح الإجمالي للشركة الأم والشركة التابعة IBERAL

التعيين	المبالغ
النتيجة الجبائية للشركة الأم	**550 509 585,99**
النتيجة الجبائية للشركة التابعة IBERAL	- 21 156 356
المجموع	**529 353 229,99**

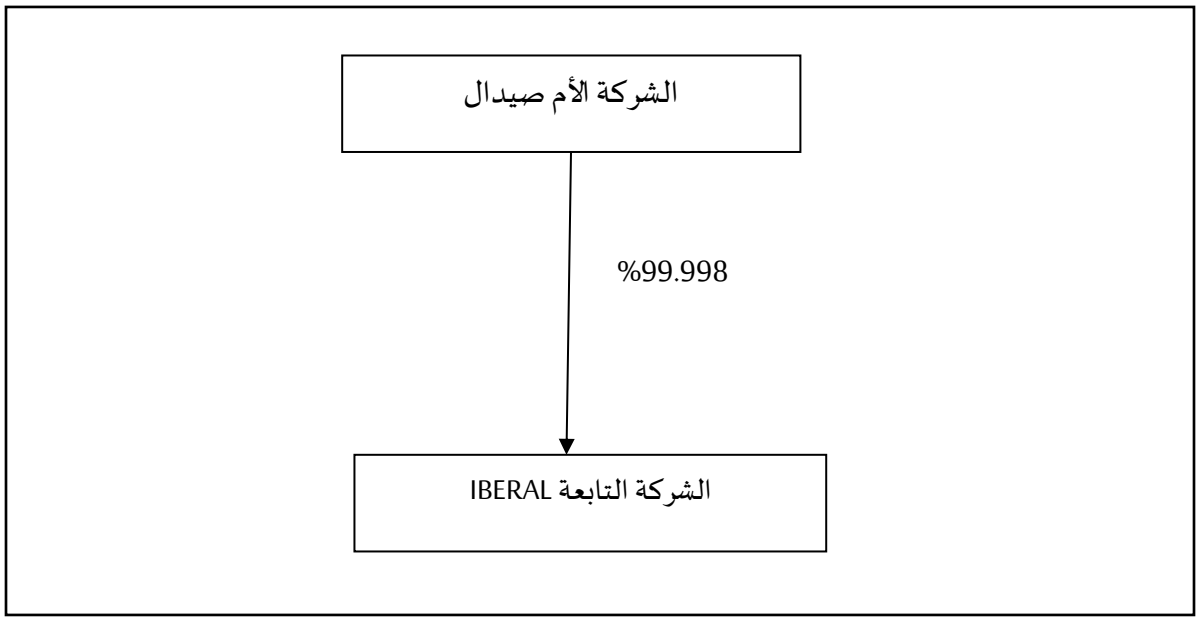
المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد الجدول 09 للشركة الأم والتابعة IBERAL

المطلب الثاني: تحديد الربح الجبائي لمجمع صيدال بعد تطبيق نظام الإندماج الجبائي

الفرع الأول: تحديد محيط الإندماج الجبائي

يمكن تحديد محيط الإندماج الجبائي الخاص بمجمع صيدال من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (05-26): محيط الإندماج الجبائي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على جدول المساهمات الخاص بالمجمع

من خلال هذا الشكل يمكن القول أن مجمع صيدال يستطيع تطبيق الدخول في نظام الإندماج الجبائي (نظام الميزانية الموحدة) من بين الشركة الأم وشركتها التابعة IBERAL وذلك لتوفر شرط نسبية ملكية رأس المال في هذه الشركة والتي تفوق 90% ونوع الشركة (شركة ذات أسهم)، أما بالنسبة للشركة التابعة SOMEDIAL فهي لا تتوفر على الشروط المنصوص عليها في القانون الجبائي من أجل تطبيق هذه النظام.

الفرع الثاني: تحديد النتيجة الجبائية الموحدة بعد تطبيق نظام الإندماج الجبائي

يتم تحديد الربح الجبائي المجمع على مستوى مجمع صيدال من خلال المجموع الجبري للنتائج الجبائية لكل من الشركة الأم والشركة التابعة IBERAL دون القيام بأية تعديلات تخص العناصر التي يتضمنها الجدول 09 من أعباء وإيرادات أعطى لها القانون الجبائي معاملة خاصة عند تطبيق نظام الإندماج الجبائي (الميزانية الموحدة) ويتم تحديد هذا الربح كما يلي:

جدول رقم (05-85): الجدول 09 لتحديد النتيجة الجبائية للشركة الأم والشركة التابعة IBERAL الموحدة

السنوات		المبالغ
النتيجة الصافية للسنة (النتيجة المحاسبية)	ربح	**168 520 838***
	خسارة	-
الاستردادات		-
مصاريف المباني التي لم يتم تخصيصها مباشرة للإستغلال		1 070 000
الضرائب والرسوم الغير قابلة للخصم		54 564 376
اشتراكات وهبات الغير قابلة للخصم		51 107 780
مؤونات غير قابلة للخصم		220 564 402
إهتلاكات غير قابلة للخصم		2 457 600
ضرائب على أرباح الشركات	ضرائب مستحقة على النتيجة	88 374 651
	ضرائب مؤجلة	- 19 069 143
خسائر القيمة الغير قابلة للخصم		6 008 509
الغرامات والعقوبات		4 324 173
الإستردادات الأخرى		313 611 705
مجموع الإستردادات		**723.014.053**
التخفيضات		-
فائض القيمة الناتج عن التنازل على التثبيتات		-

المداخيل المتعلقة بتقسيم الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات		30 697 269
الإهتلاك المكمل		-
تخفيضات أخرى		395 707 882
مجموع التخفيضات		**426.405.151**
الخسائر السابقة القابلة للخصم		-
النتيجة الجبائية	الربح	**465 129 740**
	الخسارة	-
الضريبة على أرباح الشركات		**88 374 651**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الملحق رقم (05-32)

*بالنسبة للنتيجة الصافية والتي تقدر بـ: 168.520.838 دج قامت مصلحة التجميع بحساب هذه النتيجة من خلال النتيجة الصافية للشركة الأم والتابعة IBERAL بعد طرح التخفيضات بنسبة 20% من ضريبة الشركات التي تمنح للشركات المدرجة في البورصة (أنظر الملحق رقم **05-34**) والضريبة على أرباح الشركات، ويمكن تحديد هذه النتيجة بشكل مفصل من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (05-86): تحديد النتيجة المحاسبية الموحدة للشركة الأم والتابعة

التعيين	المبالغ
النتيجة المحاسبية للشركة الأم	253 900 683,99
النتيجة المحاسبية للشركة التابعة IBERAL	-21 156 356,38
نتيجة حقوق الأقلية	382,74
تخفيض بالنسبة للشركات المدرجة فالبورصة	-64 223 872,27
النتيجة المحاسبية الموحدة للشركة الأم والشركة التابعة IBERAL بعد الضريبة	**168 520 838**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على جدول 09 وحساب النتائج للشركة الأم والشركة التابعة IBERAL

الفرع الثالث: التسجيلات المحاسبية

1. تحديد مبلغ الضريبة

كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 فإن النشاط الممارس من طرف المجمع هو نشاط موحد، يخص إنتاج المواد الصيدلانية وبالتالي ليس هناك أنشطة مختلفة وهو ما يفرض معدل ضريبة واحد وهو 19% على الأرباح.

مبلغ الضريبة على الأرباح= النتيجة الجبائية المجمعة × معدل الضريبة 19%

مبلغ الضريبة على الأرباح= 740 129 465× 19% = **651 374 88 دج.**

الربح الصافي = 740 129 465 - 651 374 88 = **089 755 367دج.**

2. التسجيل المحاسبي للضريبة

التسجيل المحاسبي للضريبة يكون في الشركة التابعة IBERAL والشركة الأم، بما أن الشركة التابعة لم تحقق أرباح فإنه ليست هناك ضريبة واجبة الدفع وبالتالي التسجيل المحاسبي يقتصر على الشركة الأم فقط وفقا للقيد المحاسبي التالي:

ر.ح	ر.ح	البيان	مدين	دائن
6981		ح/ الاندماج الجبائي - مصاريف	**651 374 88**	
	444	ح/ الدولة – ضرائب مستحقة على الأرباح		**651 374 88**

الفرع الرابع: المقارنة بين النتائج المحصل عليها قبل وبعد تطبيق نظام الإندماج الجبائي

من أجل إبراز الأثر من تطبيق نظام الإندماج الجبائي في تحديد النتيجة الجبائية لمجمع صيدال سنقوم بإجراء مقارنة بين القيم المحصل عليها قبل وبعد تطبيق هذا النظام وذلك وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (05-87): مقارنة بين النتائج المحصل عليها قبل وبعد تطبيق نظام الإندماج الجبائي

التعيين	قبل تطبيق نظام الإندماج الجبائي	بعد تطبيق نظام الإندماج الجبائي
النتيجة الجبائية	النتيجة الجبائية للشركة الأم + النتيجة الجبائية للشركة التابعة IBERAL = 529 353 229,99 دج.	740 129 465 دج.
الضرائب على أرباح الشركات IBS	104 596 821,3381 دج.	651 374 88 دج.
التخفيضات	لا توجد تخفيضات	64 223 872,27دج.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجدول 09 للشركة الأم والشركة التابعة IBERAL والجدول 09 الموحد

التعليق: من خلال الجدول الموضح أعلاه والذي يبين مقارنة للقيم المتحصل عليها قبل وبعد تطبيق نظام الإندماج الجبائي، يمكن القول أنه لتحديد النتيجة الجبائية قبل تطبيق هذا النظام أو بعده يخضع في الممارسة العملية لإجراء تعديلات بشكل مستقل وبالتالي ستكون هناك نتائج ويظهر ذلك فيما يلي:

- ✓ عند تطبيق نظام الإندماج الجبائي حقق مجمع صيدال نتيجة جبائية موحدة خاضعة للضريبة تقدر بـ: **740 129 465دج**، بينما قبل تطبيق هذا النظام تم تحقيق نتيجة تقدر بـ: **229,99 353 529 دج**، أي أن هناك فارق يقدر بـ: **489,99 223 64 دج**؛
- ✓ بالنسبة للضريبة الواجبة التسديد، بعد تطبيق هذا النظام ستقوم الشركة الأم بتسديد ضريبة تقدر بـ: **651 374 88 دج**، أما قبل تطبيق هذا النظام فإن المجمع كان سيتحمل ضريبة (ضريبة الشركة الأم + الشركة التابعة IBERAL) تقدر بـ: **821,3381 596 104دج**، وبالتالي فإن المجمع حقق وفر ضريبي يقدر بـ: **170,3381 222 16 دج.**

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل الخاص بالجانب التطبيقي للتجميع المحاسبي والإندماج الجبائي على مستوى مجمع صيدال والوقوف على مختلف إجراءات تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي والمعالجات المحاسبية وطرق تجميع القوائم المالية وكيفية عرضها، وكذلك إجراءات تطبيق نظام الإندماج الجبائي أو الميزانية الموحدة، تم التوصل من خلال هذا الفصل إلى ما يلي:

- مجمع صيدال يتوفر على كافة الأسس المحاسبية والقانونية والتقنية المتعارف عليها في مجمعات الشركات؛
- يخضع إعداد القوائم المالية المجمعة على مستوى مجمع لصيدال والمحاسبة على حيازة الأسهم والإندماج وفقا لنصوص النظام المحاسبي المالي SCF وبعض التشريعات ذات الصلة كالمعايير المحاسبية IAS/IFRS؛
- صعوبات فيما يتعلق بعمليات الحيازة والتقييم عند إقتناء الأسهم أو عمليات الإندماج خاصة وأنا الشركة الأم صيدال قامت بإقتناء أسهم الشركة التابعة إبيرال وسوميديال (الرفع في رأس المال) دون الإفصاح عن طريقة تقييم وتحديد القيمة الإسمية الحقيقة لأسهم هذه الشركات خاصة شركة إبيرال التي حققت خسائر لعدة سنوات متتالية؛
- يتم إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا منهجية منظمة من طرف مصلحة التجميع المحاسبي إنطلاقا من تحديد الشركات التي تدخل في محيط التجميع ومباشرة إجراءات إقصاء العمليات البينية وتحديد حصة الحقوق المسيطرة والغير مسيطرة (الأقلية) إلى غاية إعداد القوائم المالية المجمعة؛
- يتم إعداد القوائم المالية المجمعة الأساسية وهي الميزانية المجمعة، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- القوائم المالية المجمعة التي تم إعدادها من طرف مجمع صيدال تتوافق بشكل كبير مع الأسس النظرية المنصوص عليها في نظرية الكيان والمعايير المحاسبية الدولة IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF بإستثناء بعض المشاكل المتعلقة بالقياس المحاسبي خاصة في عمليات التقييم لأصول الشركات التابعة والشركات المشاركة التي يتم دمجها وفقا لطريقة المعادلة؛
- تطبيق مجمع صيدال لنظام الإندماج الجبائي أو الميزانية الموحدة ساعده على تحقيق وفورات جبائية خاصة مع الخسائر التي تكبدتها الشركة التابعة إبيرال.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

عرفت الجزائر منذ الإستقلال تطبيق ثلاث أنظمة محاسبية، أولها النظام المحاسبي الفرنسبي PCG نتيجة للأوضاع الاقتصادية المزرية والتعبية في شتى المجالات، وبعدها إصدار المخطط الوطني للمحاسبة PCN في سنة 1975 والذي إستمر العمل به لأكثر من ثلاثين 30 سنة وقد كانت فلسفة هذا المخطط موجه لخدمة مصالح الدولة بحكم النظام الإشتراكي الذي كان سائد في تلك المرحلة، مع التطورات التي عرفتها الجزائر في نهاية القرن الماضي من خلال الإنتقال لنظام إقتصاد السوق ظهرت العديد من التغيرات في بنية المؤسسات (ظهور مجمعات الشركات) ودخول بعضها في البورصة، نتيجة لذلك ظهرت تشوهات في القوائم المالية المعدة وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة وهو ما ألزمت القائمين على شؤون المحاسبية لإعادة النظر في هذا النظام، وقد تجسد ذلك فعلا من خلال إصدار القانون 07/11 المتضمن النظام المحاسبي المالي SCF في سنة 2007 المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

يعتبر التجميع المحاسبي من المواضيع التي خصها النظام المحاسبي المالي SCF بمعاملة خاصة في مختلف جوانبه النظرية والتقنية مقارنة بما كانت عليه في النظام السابق، وذلك من أجل تمكين المحاسبين لإعداد قوائم مالية مجمعة تصور الوضعية المالية والإقتصادية لشركات المجمع كأنها تشكل وحدة إقتصادية واحدة، كما أن تبني المشرع لنظام الإندماج الجبائي أو الميزانية الموحدة أبرز اهتمامه لهذا التنظيم كباقي الدول السباقة في ذلك.

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز مدى إلتزام مجمع الشركات في إعداد قوائمه المالية المجمعة وفقا لنظرية الكيان، وهل شروط الإندماج الجبائي ميسرة لتحقيق الوفر الجبائي، وذلك بالتطرق لمختلف النظريات المفسرة لتكوين مجمع الشركات والحسابات المجمعة وكذلك المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الخاصة بالتجميع المحاسبي بالإضافة إلى تطور نشأة المجمعات في والحسابات المجمعة في الجزائر هذا في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد حاولنا إبراز الممارسة المحاسبية المتبعة من طرف مجمع صيدال ومدى إلتزامها بتطبيق متطلبات نظرية الكيان، بالإضافة إلى إجراءات تطبيق نظام الإندماج الجبائي والمزايا التي يحققها.

1. نتائج إختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** القوائم المالية المجمعة المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS تتوافق مع نظرية الكيان هذه الفرضية **مقبولة**، وذلك من خلال تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB هذه النظرية بعد إدخال العديد من التعديلات على المعايير المحاسبية IAS/IFRS الخاصة بالتجميع المحاسبي كإلغاء طريقة الدمج النسبي التي تبنتها نظرية الملكية وإعتماد طريقة حقوق الملكية، بالإضافة إلى تعديل مفهوم السيطرة الذي جاء

به المعيار الجديد IFRS 10 "القوائم المالية الموحدة" والذي يعتبر أشمل وأوسع في تحديد محيط التجميع المحاسبي بما في ذلك الكيانات ذات الأغراض الخاصة التي كانت تعالج وفقا للتفسير SIC-12، كما ان المعايير المحاسبية تلزم تطبيق المعيار IFRS 13 "القيمة العادلة" عند إعداد القوائم المالية المجمعة.

- **الفرضية الثانية:** التجميع المحاسبي في النظام المحاسبي المالي SCF يتبنى نظرية الكيان هذه الفرضية **مقبولة بدرجة كبيرة** فالنظام المحاسبي تبنى غالبية متطلبات نظرية الكيان في إعداد القوائم المالية المجمعة من حيث المعالجات المحاسبية، طرق التجميع المحاسبي، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المجمعة بإستثناء محيط التجميع المحاسبي الذي يتم فيه إدراج شركات المساهمة فقط عكس نظرية الكيان التي تلزم بإدراج جميع أنواع الشركات في محيط التجميع المحاسبي.

- **الفرضية الثالثة:** تطبيق نظام الإندماج الجبائي مرهون بتحقيق الوفر الجبائي هذه الفرضية **مقبولة**، وذلك راجع لطبيعة هذا النظام كونه نظام إختياري وتحفيزي لمجمعات الشركات من أجل تطبيقه من أجل الإستفادة من المزايا التي يوفره لتخفيض العبء الجبائي، كما أن التطبيق يكون حسب الوضعية التي تمر بها الشركات أي الحالة التي تكون فيها الشركات تمر بوضعية مالية صعبة ونتائجها تكون سلبية (تحقق خسائر) هنا تكون الحاجة لتطبيق هذا النظام من أجل الإستفادة من المزايا الجبائية.

- **الفرضية الرابعة:** يواجه مجمع صيدال صعوبات في القياس المحاسبي عند إعداد القوائم المالية المجمعة حسب نظرية الكيان هذه الفرضية **مقبولة**، لأن مجمع صيدال لا يعتمد على القيم العادلة أو السوقية عند القيام بعملية الإستحواذ وإعداد القوائم المالية المجمعة من خلال دمج الأصول للشركات التابعة والمساهمات التي يحوز عليها في المشاريع المشتركة بالقيم العادلة بل يعتمد على القيم الدفترية أو وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية وهو ما يخلق تشوهات في القوائم المالية المجمعة ولا تعطي الصورة الصادقة للشركات المكونة للمجمع.

2. نتائج الدراسة:

- النتائج النظرية:

- ظهور مجمع الشركات كان نتيجة لصدور قانون في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية يسمح للشركات بحيازة أسهم في شركات أخرى، وبالتالي يعتبر سبب ظهور وتكوين المجمعات على أنه أداة لتنظيم المؤسسات؛

- قدمت نظرية الكيان القواعد والأسس النظرية التي فسرت تطور وتكوين الشركات والمجمعات في الفكر القانوني ويظهر أثرها في مختلف قوانين الشركات في دول العالم؛

- قدمت النظريات المفسرة للتجميع المحاسبي (الملكية، الشركة الأم، والكيان) تصورا عن الممارسة المحاسبية في إعداد القوائم المالية المجمعة منذ ظهور مجمعات الشركات وتطور ملكيتها إلى ويومنا هذا، وقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB نظرية الكيان في إعداد القوائم المالية المجمعة؛

- تعتبر نظريات التجميع المحاسبي الثلاثة أصل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS الخاصة بالحسابات المجمعة، وقد إرتبط تعديل هذه المعايير منذ ظهورها إلى غاية 2011 بالتوجه نحو تعديل الإطار المفاهيمي للحسابات المجمعة إلى نظرية الكيان بعدما كانت الممارسة المحاسبية مزيج بين هذه النظرية ونظرية الشركة الأم في تفسير مفهوم السيطرة وإعداد القوائم المالية المجمعة؛

- التعديلات التي طرأت على معايير التجميع المحاسبي في سنة 2011 من خلال إصدار معايير جديدة (IFRS 10، IFRS 11، وIFRS 12) وتعديل المعايير القديمة (IAS 27 وIAS28) وإلغاء المعيار IAS 31 كانت نتيجة لقصور في مفهوم السيطرة الذي لا يحدد محيط التجميع المحاسبي بشكل دقيق يقصد هنا الكيانات ذات الأغراض الخاصة التي كانت معاملتها تتم وفقا للتفسير SIC-12، بالإضافة إلى مشاكل في متطلبات الإفصاح عن هذه الكيانات في القوائم المالية المجمعة؛

- مفهوم السيطرة الجديد الذي جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 10 القوائم المالية الموحدة يأخذ في الإعتبار كافة الكيانات التي تدخل في محيط التجميع المحاسبي بما في ذلك الكيانات ذات الأغراض الخاصة؛

- تنظيم مجمعات الشركات في الجزائر إتخذ عدة أشكال قانونية بداية من صناديق المساهمة ثم الشركات القابضة وبعدها شركات تسيير المساهمات وأخيرا المجمعات الصناعية، يكمن الإختلاف بين هذه التشكيلات في طرق التسيير والرقابة عليها لكن المبدأ واحد وهو تسيير مساهمات الدولة؛

- قدم النظام المحاسبي المالي SCF حلول للعديد من المشاكل كانت مطروحة في المخطط الوطني للمحاسبة سواء من الناحية النظرية كتقديم إطار تصوري مقبول نوعا ما يسترشد به في إعداد الحسابات المجمعة، أو من الناحية التقنية من خلال تخصيص حسابات في مدونة الحسابات خاصة بالعمليات التي تتم بين شركات المجمع كالمعالجة المحاسبية لفارق الإقتناء، فارق التوحيد الأول، فارق المعادلة...الخ؛

- النصوص القانونية الخاصة بالحسابات المجمعة في النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع متطلبات المعايير الخاصة بالتجميع المحاسبي خاصة المعايير الصادرة في سنة 2011 بإستثناء طرق الدمج (الكلي والمعادلة أو حقوق الملكية) التي تتوافق مع المعايير المحاسبية؛

- خيار تطبيق نظام الإندماج الجبائي أو الميزانية الموحدة يتوقف على المزايا الجبائية التي يتحصل عليها المجمع وهنا يجب أن نميز بين الإمتيازات التي تمنح في إطار تشكل مجمع الشركات وتلك المتعلقة بالنظام؛

- هناك إختلافات بين التجميع المحاسبي والجبائي فالأول يطبق بشكل إجباري وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية أما الثاني فهو إختيار من قبل الشركات الأم والشركات التابعة المؤهلة لذلك وتحكمه التشريعات الجبائية؛

- غياب نصوص قانونية توضح بالتفصيل كيفية تطبيق نظام الإندماج الجبائي خاصة فيما يتعلق بمعالجة الخسائر التي تتكبدها الشركات عند خروجها من هذا النظام وهو ما يترك المجال لممارسات متعددة من قبل المهنين والإدراة الجبائية.

- غياب نصوص قانونية تبرز كيفية معالجة الحالات التي تكون فيها الشركات تطبق نظام الإندماج الجبائي وتدخل أحد هذه الشركات في عمليات الإندماج مع شركات أخرى أو العكس؛

- بالرغم من إنتشار العديد من المجمعات في الجزائر إلى أن عدد تلك التي تطبق نظام الإندماج الجبائي قليل جدا بالرغم توفر فيها كل شروط التطبيق؛

- يبقى تطبيق نظام الاندماج الجبائي من أكثر الأنظمة تعقيدا وذلك نتيجة للغموض الذي يكتنف النصوص الجبائية التي أقرها المشرع الجبائي. من وإجراءات وشروط ومعالجات وتغيرات محيط الإندماج بالدخول والخروج وهو ما يخلق مشاكل لدى القائمين على تطبيقه؛

- النتائج التطبيقية:

- عملية إقتناء أسهم الشركة التابعة IBERAL من قبل الشركة الأم صيدال بنسبة 40% وبسعر 610 12 دج فيه بعض الغموض، حيث أن سعر الإقتناء يتم تحديد بعد إعادة تقييم كلي لأصول الشكة التابعة لكن عملية إعادة التقييم خصت الأراضي والمباني فقط، بالإضافة لعدم الإفصاح عن طريق التقييم المتبعة في تحديد قيمة السهم وهو ما يجعل سعر الإقتناء لا يعكس القيمة الحقيقة للشركة التابعة IBERAL؛

- قيمة فارق الإقتناء أو الشهرة (الحساب 207) بعد عملية إقتناء أسهم IBERAL لا تعكس الفارق الإجمالي حيث تم إدارج فقط 160 073 28 دج بينما الفارق الإجمالي يقدر بـ: 100 707 57 دج؛

- مجمع صيدال لا يتحكم في إجراءات التجميع المحاسبي وفقا لما جاء به الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي SCF وذلك من خلال إدراج بعض الشركات في محيط التجميع المحاسبي وهي لا تستوفي الشروط القانونية (شركة GRP نسبة المساهمة 7.14% وشركة ALGERIA CLEARING نسبة المساهمة 2.34% تمت المحاسبة على هذه المساهمات بطريقة المعادلة)؛

- الشركات EDIC وACDIMA لم تقدم للمجمع ميزانيتهما دون تقديم أية توضيحات بخصوص ذلك وهو ما يؤثر في تحديد محيط التجميع المحاسبي والذي لا يعكس مفهوم الوحدة الاقتصادية (نظرية الكيان) في تصوير الشركات المكونة للمجمع كوحدة إقتصادية واحدة؛

- المعالجات المحاسبية المتبعة في إلغاء العمليات البينية بين الشركة الأم صيدال والشركات التابعة IBERAL وSPMEDIAL تعكس تطبيق نظرية الكيان؛

- دمج الأصول عند إعداد القوائم المالية المجمعة يتم بالقيم الدفترية وهو ما يعكس الممارسة المحاسبية لنظرية الملكية التي تتبنى هذه الممارسة؛

- عمليات الإفصاح في القوائم المالية المجمعة للحقوق الغير مسيطر عليها (الأقلية) تتم على مستوى الميزانية المجمعة وحساب النتائج المجمع كبد منصل في هذه القوائم وهو ما يعكس إتباع عمليات الإفصاح المحاسبي لنظرية الكيان؛

- تطبيق طريقة الدمج النسبي في إعداد القوائم المالية المجمعة من حيث الإفصاح تعتبر أفضل من طريقة حقوق المليكة أو المعادلة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

- الصعوبات التي توجه مجمع صيدال عند عمليات الإستحواذ على الأسهم وعند إعداد القوائم المالية المجمعة هي القياس المحاسبي، فعدم الإعتماد على القيم العادلة أو السوقية (طرق التقييم المعتمدة) فإن القوائم المالية لا تعكس الواقع الاقتصادي للشركات المكونة للمجمع.

أفاق الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع الخاص بالتجميع المحاسبي والإندماج الجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة لمجمع صيدال، ومن خلال النتائج المتوصل إليها يمكن إقتراح بعض المواضيع التي لها علاقة بهذا الموضوع وتمثل في حد ذاتها مواضيع جديرة بالبحث وهي:

- التجميع المحاسبي وتقييم الأصول؛
- متطلبات الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المجمعة وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي IFRS 12؛
- المحاسبة عن الترتيبات المشتركة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعيار التقرير المالي الدولي IFRS11؛
- الرقابة الجبائية على التصريحات الجبائية للمجمعات التي تطبق نظام الإندماج الجبائي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع والمصادر

أولا: الكتب باللغة العربية

1. خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الطبعة الأولى، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2017.
2. مبروك حسين، القانون التجاري الجزائري والنصوص التطبيقية والاجتهاد القضائي، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
3. محمد السيد سرايا، المحاسبة المتقدمة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
4. د. محسن شفيق، المشروعات ذو القوميات المتعددة من الناحية القانونية، مطبعة جامعة القاهرة، الكتاب الجامعي، 1998.
5. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
6. محمد حسين إسماعيل، الشركة القابضة وعلاقتها بشركاتها التابعة في مشروع قانون الشركات الأردني، الطبعة الأولى، نشر بدعم من جامعة مؤته بالأردن 1990.
7. محمد أبو نصار، د. جمعة حميدات، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2016.
8. معتز أمين السعيد، محاسبة الشركات، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
9. حسين القاضي، د مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
10. بدر الزمان خمقاني، محاسبة الشركات المعمقة دروس وتمارين محلولة، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021.
11. حاج علي ن، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2012.
12. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2019.

ثانيا. الكتب باللغة الأجنبية

1. الكتب باللغة الفرنسية

13. Bachy, Bruno. SION, Michel. Analyse Financière Des Comptes Consolidés Normes IFRS. 2eme édition ; Paris : Dunod, 2009.

14. Ben Amor, Hamadi. La consolidation des bilans 2006. 1ère édition ; Tunisie : Raouf Yaich, 2006.

15. Boubir, Djelloul. Consolidation des comptes comparatifs SCF-IFRS. Alger : Edition sahel, 2013.

16. Do Carmo Silva, Jean-Michel. Grosclaude, Laurent. Gestion Juridique, Fiscale et Sociale. 5eme édition ; Paris : Dunod, 2012.

17. Morgenstern, Patrick. Initiation à l'intégration Fiscale. 2eme Edition ; Paris : Groupe Revue Fiduciaire, 2006.

18. Bernard Raffournier, Les Normes Comptables Internationales (IFRS), 4eme Edition, Economica, France, 2010.

19. Elisabeth Bertin, Christophe Godowski, Rédha Khelassi, Manuel Comptabilité & Audit, Berti, Alger, 2013.

20. Messekadji Chafik, Techniques de Consolidation des Comptes de Groupes « Normes IAS/IFRS », Houma, Alger, 2012.

21. Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Comptabilité et audit, 4eme Edition, Dunod, Paris, 2012.

22. Béatrice et Francis, Comptabilité des sociétés, Gualino éditeur, Lextenso édition, Paris, 2012/2013.

23. KPMG Algérie SPA, Guide investir en Algérie Alger: Bab Ezzouar, 2019

24. Ministère des Finances, Manuel de Comptabilité Financière, ENAG-Edition, Alger, 2014.

25. Francis Lefebvre, Groupes de Sociétés, édition français Lefebvre, France 2000.

26. Tayeb Belloula, Droit des sociétés, Berti éditions, Alger, 2006.

27. Jean Montier Gilles, Technique de consolidation, Europe-France, février, 1995.

28. Stéphane Mercier, La consolidation, 3eme Edition, Edipro, Belgique, 2013.

29. Olivier Meier, Guillaume Schier, Fusions Acquisitions Stratégie, Finance, Management, 3eme édition, Dunod, Paris, 2009.

30. Colinet F., Paoli S., Dupic P.-J. Pratique des comptes consolidés, 6e édition, Edition Dunod. Paris. 2016.

31. Obert Robert, Comptabilité et Audit Manuel et Application, 3eme Édition ; Paris : Dunod, 2010.

32. Béatri ce et Francis Grandguillo, La comptabilité des sociétés, lextenso éditions, 12eme édition, 2014/2015.

33. Makhlouf Farid Comptabilité des sociétés selon le nouveau SCF, Edition pages bleues, Alger, 2011.

34. Robert Obert, Pratique des normes IFRS. 5eme Edition ; Paris : Dunod, 2013.

35. Bernard Raffournier, Les normes comptables internationales (IFRS), 7eme édition ; Paris : Economica, 2019.

36. Deloitte, Guide Pratique de Mise en Ouvre IFRS 11 – Partenariats, Canada, 2012.

37. Robert Obert, et Marie-Pierre Mairesse, Comptabilité et audit Manuel et applications, 4eme Edition, Dunod, Paris, 2009.

38. Bruno Bachy, Michel Sion, Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, 2e édition, Dunod, Paris, 2009.

39. Robert Obert, Fusion Consolidation L'essentiel en fiches, 4e édition, Edition Francis Lefebvre, Paris, 2014.

40. Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Arnaud Desenfans. DSCG 4 Comptabilité et Audit, 3eme édition, Edition Francis Lefebvre, paris, 2021.

41. Memento Expert, Comptes consolides, France : édition Francis Lefebvre, 2013.

42. Christelle Baratay, Comptabilité et Audit, Edition Gualino Lextens, paris. 2021.

43. Colinet François, Pratique des comptes consolidés, 3éme édition, Dunod, 2001.

44. Jean Michel Palou, Les Méthodes D'évaluation D'entreprise, 2eme Edition, Groupe Revue Fiduciaire, Belgique, 2008.

45. Patricia Gouttefarde, Fanny Ziegelmeyer, Emmanuelle Pèpe. Comptabilité et Audit, Éditions Corroy, Saint-Étienne, France, 2019.

46. Mohamed Naji Hergli, Maitriser la Consolidation des Comptes, Référentiel Tunisien et IFRS, 2006.

47. Patrick Rassat, Thierry Lamorlette, Thibault Camelli, Stratégies fiscales internationales, Maxima Laurent du mesnil, Paris, 2010.

48. Emmanuelle Féna-lagueny, Amélie Nithart, Daniel Gutmann, Anne Charvériat, mémento expert intégration fiscale 20-21, éditions Francis Lefebvre, paris, 2021.

49. Bernard Plagnet, Fiscalité pour Non-Spécialistes, Edition Dunod, Paris, 2013.

50. Bastien Lignereux, Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, France, Juin 2016.

51. Francis Lefebvre, Fusions Apports partiels d'actif, scissions, Editions Francis Lefebvre, 3e édition, 2014.

52. Rabah Tafighoult, Le Système comptable finance, Imprimerie Aures emballages, Première édition, Algérie, 2015.

53. Éric Tort, L'essentiel de consolidation des comptes, Edition Gualino, France, 2020.

54. Sonatrach, Manuel de comptabilité générale. Alger. 2010.

55. Emmanuelle Féna-Lagueny, Daniel Gutmann. Intégration fiscale 20-21. Mémento expert. Éditions Francis Lefebvre, 2020. Paris.

56. Emmanuelle Féna-Lagueny, Daniel Gutmann. Intégration fiscale 22-23. Mémento expert. Éditions Francis Lefebvre. Paris. 2021.

57. Patrick Serlooten, Olivier Debat. Droit fiscal des affaires. 21 éditions. Éditions Dalloz. Paris. 2022.

58. Jean-Michel Do Carmo Silva, Laurent Grosclaude, Damien Falco. DSCG 1 Gestion Juridique Fiscale et Sociale, 2eme édition, Francis Lefebvre, Dunod, 2021.

59. Ministère des Finances, La fiscalité levier économique pour l'Émergence des groupes de sociétés, La Lettre de la DGI. 2009.

60. Jean-Raphaël Pellas. Le vade-mecum de la fiscalité en entreprise. EMS Editions. Paris. 2001.

61. Patrick Rassat, Thierry Lamorlette, Thibault Camelli. Stratégies fiscales internationales. Maxima, Paris, 2010.

62. Régis Vabres, Droit fiscal 2022 Fiscalité des particuliers et des entreprises, Éditions DALLOZ, 2eédition. Paris, France. 2022.

63. Patrick Morgenstern, Initiation à l'intégration Fiscale, 2eme Edition ; Paris : Groupe Revue Fiduciaire, 2006.

64. Emmanuelle Féna-Lagueny, Daniel Gutmann. Intégration fiscale 20-21. Mémento expert. Éditions Francis Lefebvre. Paris. 2020.

65. Messkadji Chafik, Techniques de Consolidation des comptes de groupes, Édition Houma, Alger, 2012.

2. الكتب باللغة الإنجليزية

66. Jan Chadam, Corporate Groups: How to Create Opportunities and Value for Shareholders, Published by To Know Press, Bangkok, Celje, Lublin, 2016.

67. Jan Chadam, corporate groups, Published by To Know Press, Thailand, 2016.

68. Ian Ramsay, Geof Stapledon, Corporate Groups in Australia, Faculty of Law, The University of Melbourne, 1998.

69. Raed El-Saadoun, The Liability of Groups of Companies in Islamic Law (A Comparative Study with Common Law), university of stirling, 2013.

70. Murray W. Hilton, Darrell Herauf, Modern Advanced Accounting in Canada, Seventh Edition, McGraw-Hill Ryerson. Canada,2013.

71. Theodore E. Christensen, David M. Cottrell, Richard E. Baker, Advanced Financial Accounting, Tenth Edition, McGraw-Hill Companies, Inc, New York, USA, 2014.

72. Fischer, Taylor, and Cheng, Accounting for Business Combinations Advanced Accounting, Fourth Edition, 2007.

73. Janet Dine, The Governance of Corporate Groups, Cambridge University Press 2000.

74. Kees Camfferman, Stephen A. Zeff, Financial Reporting and Global Capital Markets A History of the International Accounting Standards Committee 1973–2000, Oxford University Press, 2006.

75. Christopher Nobes and Robert Parker, Comparative International Accounting, Ninth Edition, England, Printed and bound in Great Britain by Ashford Colour Press, 2006.

76. S. J. Gray, L. G. Campbell and J.C. Shaw, International Financial Reporting a Comparative International Survey of Accounting Requirements and Practices in 30 Countries, MACMILLAN PUBLISHERS LTD, 1984.

77. Christopher Nobes and Robert Parker, Comparative International Accounting, 13th Edition, England, Printed and bound in Great Britain by Ashford Colour Press, 2016.

78. Sidney J. Gray, Leslie G. Campbell, John C. Shaw. International Financial Reporting a Comparative International Survey of Accounting Requirements and Practices in 30 Countries, Macmillan publishers LTD, London, 1984.

79. Christopher Nobes, Robert Parker, Comparative International Accounting, Tenth Edition, England, Printed and bound in Great Britain by Ashford Colour Press, 2008.

80. Floyd A. Beams, Joseph H. Anthony, Bruce Bettinghaus, Kenneth A. Smith. Advanced Accounting, (13th Edition). published by Pearson Education, 2018.

81. Floyd A. Beams, Joseph H. Anthony, Bruce Bettinghaus, Kenneth A. Smith. Advanced Accounting, (11th Edition). published by Pearson Education, New Jersey, 2012.

82. Kam, V., Accounting Theory. 2nd edition. United States of America: John Wiley & Sons, 1990.

83. Beams, F. A., Clement R. P., Anthony, J. H., and Lowensohn, S. H., Advanced Accounting, (10th Edition). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2009.

84. Darrell Herauf and Murray W. Hilton, Modern Advanced Accounting in Canada, Eighth Edition, 2016.

85. Theodore E. Christensen, and others. Advanced Financial Accounting**,** (10th Edition). Published by McGraw-Hill/Irwin, 2005.

86. European Commission, Endorsement of IFRS 10 Consolidated Financial Statements (IFRS 10), IFRS 11 Joint Arrangements (IFRS 11), IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities (IFRS 12), IAS 27 Separate Financial Statements (IAS 27 (2011)) and IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures (IAS 28(2011)), Brussels, May 2012.

87. Ernst and Young, IFRS Developments: IASB Issues Three New Standards: Consolidated Financial Statements, Joint Arrangements, and Disclosure of Interests in Other Entities. May 2011.

88. IFRS Foundation, International Accounting Standard 27 Separate Financial Statements, United Kingdom, May 2011.

89. IFRS Foundation, International Accounting Standard 28 Investments in Associates and Joint Ventures, United Kingdom, 2011.

90. International Financial Reporting Standard, IFRS 10 Consolidated Financial Statements, IFRS Foundation, United Kingdom, 2011.

91. IFRS Foundation. IFRS Standard 11 – Joint Arrangements. 2011.

92. PwC. Practical guide to IFRS. Joint Arrangements: a new approach to an age-old business issue. 2011.

93. BDO. Need to know – IFRS 11 Joint Arrangements. 2013.

94. Ernst & Young. Challenges in Adopting and Applying IFRS 11. 2011.

95. Andreas Cahn, David C. Donald, Companies in groups (the United Kingdom: Cambridge University Press, 2018.

96. Mattessich, R. Two hundred years of accounting research: An international survey of personalities, ideas and publications. New York: Routledge. 2008.

ثالثا. المقالات باللغة الأجنبية

97. Yuwa Wei, Corporate Groups and Strategic Alliances: New Reform Instruments to the Chinese, Denver Journal of International Law & Policy 2020.

98. Phillip Blumberg, Limited Liability and Corporate Groups, The University of Chicago Law Review Vol. 52, No. 1 (Winter, 1985), pp. 89-117.

99. Gajewski, Dominik, The Holding Company as an Instrument of Companies' Tax-Financial Policy Formation (March 15, 2013). Contemporary Economics, Vol. 7, No. 1, pp. 75-82, 2013, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2253175.

100. Najib Mrabet, Intégration managériale, financière et fiscale dans les groupes de société : cas du groupe LHM, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Numéro 11 : Ecole Supérieure de Technologie de OUJDA. 2019.

101. Blumberg, Phillip, The Corporate Entity in an Era of Multinational Corporations, Delaware Journal of Corporate Law. Faculty Articles and Papers, 1990.

102. Peter Böckli, et autre, A Proposal for the Reform of Group Law in Europe**,** T.M.C. Asser Press, Eur Bus Org Law Rev, 2017.

103. Thomas Wuil Joo, Theories and Models of Corporate Governance, School of Law University of California, Davis, March 2010.

104. Blumberg, Phillip, "The Transformation of Modern Corporation Law: The Law of Corporate Groups" (2005). https://opencommons.uconn.edu/law_papers/192.

105. Lozano R, Carpenter A, Huisingh D, A Review of 'Theories of the Firm' and their Contributions to Corporate Sustainability, Journal of Cleaner Production, 2014.

106. Stefan J. Padfield, Corporate Social Responsibility & Concession Theory, 6 Wm. & Mary Bus. L.Rev. 1 (2015), https://scholarship.law.wm.edu/wmblr/vol6/iss1/2.-.

107. Morton J. Horwitz, Santa Clara Revisited: The Development of Corporate Theory, 88W. Va. L. Rev. (1986). Available at: https://researchrepository.wvu.edu/wvlr/vol88/iss2/5-P.

108. David Gindis, From fictions and aggregates to real entities in the theory of the form. Journal of Institutional Economics, 2009, 5, PP. 25-46.

109. Adolf A. Berle, Jr. The Theory of Enterprise Entity, Columbia Law Review, Vol. 47, No. 3 Apr., 1947, PP. 343-358.

110. Edwards, John & Webb, Kathryn. The development of group accounting in the United Kingdom to 1933. The Accounting Historians Journal, Vol. 11, No. 1 (Spring 1984).

111. Adolf A. Berle, Jr. The Theory of Enterprise Entity, Columbia Law Review, Vol. 47, No. 3 (Apr., 1947), PP. 343-358.-350.

112. Hopt, Klaus J., Groups of Companies - A Comparative Study on the Economics, Law and Regulation of Corporate Groups, Oxford Handbook of Corporate Law and Governance, Oxford University Press 2015, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2560935.

113. François Meyssonnier, Frédéric Pourtier, Contrôle du périmètre et périmètre de contrôle Réflexion sur le système d'information comptable des groupes**,** Association Francophone de

Comptabilité, Comptabilité – Contrôle – Audit / Tome 19 – Volume 3 – Décembre 2013 (P. 117 à 146).

114. Didier Bensadon, L'influence de la mission de productivité des experts comptables d'avril-mai 1951 sur l'introduction de la consolidation des comptes en France, comptabilité et environnement, 5 Décembre 2010, France. pp. 8-9.

115. Edwards, John & Webb, Kathryn. The development of group accounting in the United Kingdom to 1933. The Accounting Historians Journal, Vol. 11, No. 1. 1984.

116. Hong, Phi & Anh, Vu & Tran, Manh. Disadvantages and Motivation of Consolidated Financial Statements Preparation in Vietnam. International Journal of Economics and Finance. 2018. 10. 36. 10.5539/ijef. v10n3p36.

117. Susanne Leitner-Hanetseder, Markus Stockinger. how does the elimination of the proportionate consolidation method for joint venture investments influence companies? Journal of Finance and Risk Perspectives, Vol. 3, Issue 1, Jan. 2014.

118. Will Kento, Proportional Consolidation, 2020, https://www.investopedia.com/terms/p/proportional-consolidation.asp.

119. Raquel Wille Sarquis, Ariovaldo dos Santos, Impacts of the elimination of the proportionate consolidation on Itaúsa _ financial statements, Rev. contab. financ. vol.29 no.77. 2018. http://old.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772018000200213&script=sci_arttext.

120. Nobes, C. An Analysis of the International Development of the Equity Method, ABACUS, 38(1), 2002. PP.16-46.

121. Miller, M. C., and K. Leo, The Downside of Harmonization Haste: The Equity Accounting Experience, Australian Accounting Review, Vol. 7, No. 2, 1997.

122. Nurnberg, Hugo, Conceptual nature of the corporate income tax, Accounting Historians Journal: Vol. 36: Iss. 2, Article 5. 2009. Available at: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol36/iss2/5.

123. Jorge Pérez Ramirez, Two Illusions : Consolidation And Capit, https://repositorio.bde.es/bitstream/123456789/11441/1/restfin2014274.pdf.

124. Catherine Baluch, and others, Consolidation theories and push-down accounting: achieving global convergence, Journal of Finance and Accountancy.

125. Clark, Myrtle W., Evolution of concepts of minority interest, Accounting Historians Journal: Vol. 20: Iss. 1, Article 4. 1993, Available at: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol20/iss1/4.

126. Carmen Nistor, some aspects regarding the theories of consolidated financial statements, Doctoral School of Economic and Business Administration, Alexandru Ioan Cuza University Iasi, SEA - Practical Application of Science Volume III, Issue 1 (7) / 2015.

127. Kanamori, Eri. The Development of Group Accounting in the United Kingdom: Setting the Scene. The Ritsumeikan Business Review. 2005.

128. Abad, Cristina & Laffarga, Joaquina & García-Borbolla, Amalia & Jorge, Manuel & Piñero, Juan & Garrod, Neil. An Evaluation of the Value Relevance of Consolidated Versus Unconsolidated Accounting Information: Evidence from Quoted Spanish Firms. Journal of International Financial Management & Accounting. 2000, PP. 156 – 177.

129. Frias-Aceituno, Jose-Valeriano & Rodríguez Bolívar, Manuel Pedro, The Conceptual Framework Concept and the Allocation of Incomes in the Consolidated Entity: Its Impact on Financial Ratios. International Journal of Commerce and Management - Int J Commerce Manag. 2006, PP. 16. (95-115). 10.1108/10569210680000210.

130. Russo, Antonella, The Consolidated Financial Statement: An Ongoing Problem. Int. J. of Economics and Accounting. 2013.

131. Baluch, C., Burgess, D., Cohen, R., Kushi, E., Tucker, P. & Volkan, A. Consolidation Theories and Push-down Accounting: Achieving Global Convergence. Journal of Finance and Accountancy, 3, 2010.

132. Bensadon, Didier, La fièvre des filiales chez AFC (1921-1939). Consolidation des comptes et reporting, Revue Française de Gestion, No. 34 (188-189), 2008, P.P.201-218.

133. Micheler, Eva, Company Law - A Real Entity Theory (April 14, 2021). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3783696 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3783696.

134. Virginia Harper Ho, Theories of Corporate Groups: Corporate Identity Reconceived, Seton Hall Law Review. 2012. Vol. 42: Iss. 3, Article 2. PP. 879-951. Available at: https://scholarship.shu.edu/shlr/vol42/iss3/2.

135. Stefan J. Padfield, Corporate Social Responsibility & Concession Theory, 6 Wm. & Mary Bus. L.Rev. 1 (2015), P. 28. Available at: https://scholarship.law.wm.edu/wmblr/vol6/iss1/2.

136. Joshua Getzler. Frederic William Maitland - trust and corporation, University of Queensland Law Journal, The, Vol. 35, No. 1, 2016: [171]-191.

137. Lozano, Rodrigo & Carpenter, Angela & Huisingh, Donald. A Review of 'Theories of the Firm' and their Contributions to Corporate Sustainability. Journal of Cleaner Production. 2014. 106. 430-442. P. 08. 10.1016/j.jclepro.2014.05.007.

138. David Gindis, From fictions and aggregates to real entities in the theory of the form. Journal of Institutional Economics, 2009, 5, PP. 25-46 doi:10.1017/S1744137408001203.

139. Hopt, Klaus J., Groups of Companies - A Comparative Study on the Economics, Law and Regulation of Corporate Groups., Oxford Handbook of Corporate Law and Governance, Oxford University Press 2015, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2560935.

140. Wise Victoria, Theory and Accountability: The Case of Government Consolidated Financial Reporting, international review of business research papers, vol. 6, no. 5, Special Issue, PP. 82-97 World Business Institute, 2010.

141. Freedman, J., & Power, M. (a). Law and Accounting: Transition and Transformation. The Modern Law Review, 54(November), 1991. PP. 769–791.

142. Nobes, C. An Analysis of the International Development of the Equity Method, ABACUS, 38(1), 2002, PP.16-46.

143. Christopher Nobes, The development of national and transnational regulation on the scope of consolidation, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 27 Iss 6. 2014. PP. 995 – 1025.

144. Silvia Gardini, Giuseppe Grossi. Voluntary adoption of the consolidated financial statement and fair value accounting by Italian local governments, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, Vol. 26 Issue: 2, 2014. PP.313-344.

145. Van Mourik, C., Equity theories and financial reporting: past, present and future. 22nd Annual Conference on Accounting, Business & Financial History, 6-7 September 2010.

146. Sarquis, Raquel Wille; Santos, Ariovaldo dos Impacts of the elimination of the proportionate consolidation on Itaúsa financial statements Revista Contabilidade & Finanças, vol. 29, no. 77, May-August, 2018, P. 213-228.

رابعا. أوراق بحثية

147. Stephen M. Bainbridge. Abolishing LLC Veil piercing. University of Illinois Law Review, 2005.

148. Laurent Namias, Groupes de sociétés et analyse du tissu productif : enjeux et premiers constats, Bulletin de la Banque de France • N° 159 • Mars 2007.

149. Stefan J. Padfield, Rehabilitating Concession Theory, the university of Akron school of low, 2014.

150. Padfield, Stefan J., Rehabilitating Concession Theory. Oklahoma Law Review, Forthcoming, U of Akron Legal Studies Research Paper No. 2013.

151. James Wilson Pattillo, consolidated financial statement: theory and utility, thesis of master, Texas technological college, August 1959.

152. Wise, Victoria, Theory and Accountability: The Case of Government Consolidated Financial Reporting, international review of business research papers, vol. 6, no. 5, Special Issue, pp. 82-97 World Business Institute, 2010.

153. Catherine Baluch and Dee Burgess and Reuben Cohen and Edmond Kushi and Elona S. Ruci and Pamela J. Tucker and Ara Volkan, Consolidation theories and push-down accounting: achieving global convergence, 2010.

154. Soledad Moya, The so-called 'external partners' in the groups of corporations: A model of presentation in the consolidated statements, Economics Working Papers, Department of Economics and Business, Universitat Pompeu Fabra. 2001.

155. Martin Bugeja, Anna Loyeung, The Impact of IFRS 10 On Consolidated Financial Reporting, UTS Business School.

خامسا. مقالات على الأنترنت

156. IASB. International Financial Reporting Standard 10: Consolidated Financial Statements. 2011, Avalable : https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-10-consolidated-financial-statements.pdf. [Accessed 16 November 2021].

157. IASB, International Accounting Standard 27: Consolidate and Separate Financial Statements, 2008, Available: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/238/bv2012_ias27_part%20a_154.pdf. [Accessed 14 January 2021].

158. Janquert, Elodie. Le régime de l'intégration fiscale [en ligne]. [Consulté le 05 2022]. Disponible sur : < https://www.leblogdudirigeant.com/integration-fiscale/>.

159. Morgenstern, Patrick. Évolution du régime de l'intégration fiscale [en ligne]. 25 novembre 2018, [consulté le 05 mars 2022]. Disponible sur : < https://fiscalite.efe.fr/2018/11/25/evolution-du-regimede-lintegration-fiscale/>.

160. Le Coin des Entrepreneurs. Groupe de sociétés : le régime de l'intégration fiscale. [En ligne]. 14 janvier 2019. [Consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/integration-fiscale-groupe-de-societes/.

161. PKR, IFRS 12 Disclosure of Interest in Other Entities, https://www.pkf.com/media/8d891e82169d193/ifrs-12-disclosure-of-interests-in-other-entities summary.pdf.

162. Hervé Leclet Santopta, Le Groupement d'intérêt économiques, 2015, https://www.santopta.fr/wp-content/uploads/2018/03/Le-GIE-Qu_est-ce-que-c_est-H-Leclet-Santopta.

163. GRAFIE, le Groupement D'intérêt économique, https://www.grafie.org/system/files/2020-02/Fiche%20pratique%20GIE.

164. Janquert, Elodie. Le régime de l'intégration fiscale [en ligne]. [Consulté le 05 mars 2022]. Disponible sur : < https://www.leblogdudirigeant.com/integration-fiscale/>.

165. Pierre-Alain Sarthou & Claire Lelarge, Rapport Particulier N° 2 Comment l'impôt sur les sociétés affecte-t-il les comportements ?

166. Morgenstern, Patrick. Évolution du régime de l'intégration fiscale [en ligne]. 25 novembre 2018, [consulté le 05 mars 2022]. Disponible sur : < https://fiscalite.efe.fr/2018/11/25/evolution-du-regimede-lintegration-fiscale/>.

167. Soulier Avocats, La nouvelle réforme du régime d'intégration fiscale de groupe, Paris, 2018., [consulté le 10 mars 2022]. Disponible sur: https://www.soulier-avocats.com/nouvelle-reforme-regime-dintegration-fiscale-de-groupe/.

168. Le Coin des Entrepreneurs. Groupe de sociétés : le régime de l'intégration fiscale. [En ligne]. 14 janvier 2019. [Consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/integration-fiscale-groupe-de-societes/.

169. Janquert, Elodie. Principaux avantages et inconvénients de l'intégration fiscale [en ligne]. [Consulté le 15 mars 2022]. Disponible sur : < https://www.leblogdudirigeant.com/interet-integration-fiscale/>.

سادسا. المو اقع الإلكترونية

170. Direction générale de finance publique, Régime fiscal des groupes de sociétés - Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble - Limitation de la déduction des charges financières nettes. Consulté le : 12/01/2023. Disponible sur : https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/8424-PGP.html/identifiant=BOI-IS-GPE-20-20-110-20200513.

171. Clotilde Cattier, Intégration fiscale horizontale : constitution du groupe. Consulté le : 12/01/2023. Disponible sur : https://www.compta-online.com/integration-fiscale-horizontale-constitution-du-groupe.

172. Caroline Phu. L'optimisation fiscale d'un groupe de sociétés grâce au régime de l'intégration fiscale. Consulté le : 12/01/2023. Disponible sur : https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-02319698.

سابعا. رسائل الدكتوراه بالغة الإنجليزية

173. Sonja Pont Newby, consolidation accounting: a history of the development of financial reporting standard FRS 37 and sector neutral consolidation accounting for crown financial reporting by the New Zealand government, university of Canterbury, Doctor of Philosophy, University of Canterbury. Accountancy, Finance and Information Systems, 2006.

174. Donald Larry Crumbley, Analysis of the Current Status of the Consolidated Return Election Under Federal Income Tax. Louisiana State University. LSU Historical Dissertations and Theses. 1967.

175. LIIS Talpas, The Theoretical Bases for the Preparation of Financial Statements for SMEs: the Case of Estonia. Tallinn university of technology, 21 January 2016.

ثامنا. رسائل الدكتوراه والماجيستر بالعربية

1. رسائل الدكتوراه

176. رشيد عريوة، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS -دراسة حالة مجمع صيدال-، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2017.

177. نعيجي عبد الكريم، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات -دراسة ميدانية- أطروحة دكتوراه في المحاسبة ومراقبة التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2017.

178. فتيحة قرقوس، مديرية كبريات المؤسسات، رسالة دكتوراه، تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2017.

179. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXOLORATION LIMITED، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006.

180. زينب بوغازي، توحيد حسابات الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة لمجمع صيدال- أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس -سطيف 1، 2017.

2. مذكرات ماجيستير

181. طارق حمزة، المخطط الوطني للمحاسبة دراسة تحليلية، مذكرة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 03، 2004/2003.

182. مختار مسامح، تأثير ميكانيزمات تسيير مساهمات الدولة على المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة: المجمع الصناعي والتجاري مؤسسة المواد الجمراء للشرق. باتنة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة -الجزائر-، 2003/2002.

تاسعا. مقالات بالغة العربية

183. بن نعمون حمادو، تقييم برنامج خوصصة المؤسسات العمومية في الجزائر، جامعة قسنطينة 2، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني- المجلد 01، العدد 02، ديسمبر 2017.

184. أحمد محمود المساعدة، العلاقة القانونية للشركة القابضة مع الشركة التابعة، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 06، العدد 02، جوان 2014.

185. د. أحمد عبد العزيز، د. جاسم زكريا، فراس عبد الجليل الطحان، الشركات متعددة الجنسيات وأثارها على الدول النامية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2010، ص. 135.113.

186. أ. بن خزناجي أمينة، أد. أوسرير منور، تطور استثمار الشركات متعددة الجنسيات وعلاقتها بالأمن الغذائي بالجزائر - دراسة تحليلية لفترة 1995 – 2015، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدارسات، ص. 91-105.

187. طاهر شوقي مؤمن، دراسة قانونية عن مجموعة الشركات، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، العدد 61، ديسمبر 2016. ص (296-366).

188. مهدي شرقي، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة -حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 01، 2015، ص. 135-156.

189. سامية العايب، أليات تسيير القطاع العام الاقتصادي بالجزائر في ظل نظام إقتصاد السوق، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 09/ العدد 02 (2021)، ص. 117-139.

190. بن نعمون حمادو، تقييم برنامج خوصصة المؤسسات العمومية في الجزائر، جامعة قسنطينة 2، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 02، ديسمبر 2017، ص ص. 160-181.

191. عبد الله قادية، الإطار القانوني للمؤسسة العمومية في الجزائر كعون إقتصادي، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 16، العدد01. جانفي 2019. ص ص. 606-631.

192. زغودي عمر، خضراوي الهادي. أجهزة تسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر، مجلة الباحث للدراسات الاقتصادية، المجلد: 07، العدد: 01، 2020. ص. 213-232.

193. سحنون بونعجة، نبيل بوفليح. متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، العدد 01، المجلد 05، ص ص. 110-137.

194. مختار مسامح. النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل. مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد الرابع، ديسمبر 2008. ص ص. 192-221.

195. نصراوي دنيا زاد، بن زواي محمد الشريف، مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الشراكة الاقتصادية الأورو-جزائرية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، العدد الأول، جوان 2018. ص ص. 243-262.

196. سماعين عيسى، الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة توضيحية)، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 05 العدد 02 جوان 2019، ص ص. 91-106.

عاشرا. النصوص القانونية والتشريعية

197. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2020.

198. الجريدة الرسمية للجمهورية، العدد 49، الامر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ 26 جانفي 2010 المتضمن قانون المالية، الجزائر.

199. الجريدة الرسمية، الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 19 شعبان عام 1417 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997.

200. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015.

201. الجريدة الرسمية، الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 19 شعبان عام 1417 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997.

202. المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محدثة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997.

203. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون رقم 88-03 المتعلق بصناديق المساهمة، المؤرخ في 1988/01/12.

204. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55، المرسوم التنفيذي رقم 01-283 المتعلق بالشكل الخاص بأجهزة إدارة المؤسسات العمومية الإقتصادية وتسييرها، 26 سبتمبر 2001.

205. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 55، الأمر رقم 95-25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابع للدولة، 25 سبتمبر 1995.

206. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 25، الأمر رقم 03/03 المتعلق بالمنافسة، 19 جويلية 2003.

207. وزارة المالية، الأمر رقم 96-27، المادة 732 مكرر 01 من القانون التجاري الجزائري، 09 ديسمبر 1996.

208. وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020.

209. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015.