



جامعة محمد البشير الإبراهيمي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية

الميدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

تكييف النظام المحاسبي المالي (SCF) مع معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) في إطار محاسبة المجمعات

دراسة حالة - مجمع condor برج بوعريريج -

من إعداد الطلبة:

✓ هوايري شهيناز

✓ زعموش نريمان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2021/09/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ سلطاني عادل رئيسا

الأستاذة/ بل فروم زهرة مشرفا

الأستاذ/ بملولي نور الهدى مناقش

السنة الجامعية 2021 / 2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَاءَ
فَتَنْبُتُ بِشَيْءٍ مِنْهُ
حَبَابٌ كَثِيرٌ وَالَّذِي
يُنزِّلُ مِنَ السَّمَاءِ
مِائِدًا مَاءً فَتَيَسَّرُ
بِهِ الْحَيَاةُ لِلنَّاسِ
وَالَّذِي يُصْرِفُ الْمَاءَ
فَيَجْعَلُ مِنْ تَحْتِهِ
بُحَارًا عَذْبًا غَيْرًا
مِثْلِ الْحَمِيمِ وَإِلَى اللَّهِ
الْمَصِيرُ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي خلق الكون ونظمه، وخلق الإنسان وعلمه وكرمه، وسن الدين ونظمه ووضع البيت وحرمه، ونادى موسى وكلمه، وأرسل نبينا محمد صلى الله عليه وسلم بالحق وعلمه، سبحانه ما أعلى مكانه وأعظمه وما أكثر جوده وكرمه، فشكرا لله أولا ولرسوله المصطفى...

فليس عندي شيء، ولا مني شيء، ولا لي شيء، فالفضل والمنة والحمد لله وحده.

الشكر وكل التقدير للأستاذة المشرفة، الذي تفضلت بقبولها الإشراف على هذه المذكرة أولا وعلى ما قدمته لنا من علم ومساعدة وإرشاد ثانيا، والتي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة حول الموضوع.

ونوجه كل شكرنا وإحترامنا إلى الأساتذة والعمال والطاقم الإداري لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وإلى كل من ساعدنا من بعيد أو قريب على إتمام هذه المذكرة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من التوجيهات والتصويبات.

"عسى الله أن يوفقنا لما فيه خير لنا "

إِهْدَاء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، أتوجه بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى القلب الكبير والدي العزيز...

إلى حكمتي وعلمي إلى أدبي وحلمي إلى طريقي المستقيم إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل والحنان إلى أعلى ما في الوجود بعد الله ورسوله أمي الغالية...

إلى توأم روحي ورفيقة دربي إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة إلى من رافقتني منذ أن حملنا حقائب صغيرة و معك سرت الدرب خطوة بخطوة وما تزال ترافقني حتى الآن أختي الغالية سهام.. وروح قلبي ابن أختي أصيل ..

إلى من اعتبرها أختي الكبيرة والتي ساندتني طول حياتي والتي أضع فيها كل ثقتي وأمنحها كل محبتي إيمان...

إلى كل أقاربي دون إستثناء... إلى الأخوات اللواتي لم تلهين أمي إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء و العطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم صديقاتي: خولة، شهناز، إيمان ...

كما أتقدم بأحر التشكرات وخالص العبارات إلى الأستاذة المشرفة بلفروم زهرة لقبولها الإشراف على مذكري، وعلى النصائح التي قدمتها لي والذي لم تبخل علي بآرائها وإرشاداتها طوال مدة إنجاز هذا العمل.....

إلى كل من يعرف نورمان من بعيد أو من قريب إلى من لم يكتبهم القلم ولم تستطع حملهم الورقة الغائبين والحاضرين والمكتوبين في العقل والقلب....أحبكم في الله جميعا....إلى كل رفقاء الدرب في

الماضي والحاضر والمستقبل...



إهداء

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها..... إلى من سهرت الليالي تنير دربي وتشاركني أفراحي إلى نبع العطف والحنان إلى أجمل إبتسامة في حياتي، إلى أروع امرأة في الوجود: أُمي الغالية.....جويذة.

إلى من علمني أن الدنيا كفاح وصلاحها علم ومعرفة..... إلى الذي لم ييخل عليا بأي شئ إلى من سعى من أجل راحتي ونجاحي إلى أعظم وأعز رجل في الكون: أبي العزيز.....عبد العزيز.

إلى الذين طفرت بهم هدية من الأقدار إخي فؤاد وإخوتي صارة و مروة وبرعمي الصغير يعقوب.

أقدم إهداء خاص إلى الرجل الذي ساندني ولولا وقوفه إلى جانبي لا ما ذقت طعم نجاح والتفوق العم محمود.

إلى من بدعوايهم أرتقي وأصل إلى أعلى المراتب أجدادي وجداتي: عيسى (رحمه الله)، حسين، ياقوت، حفصة، حفظهم الله.

أقدم إهدائي إلى كل العائلة الكريمة من صغير إلى كبير الأخص: شهرة، نسرين، عيسى، نورهان، وائل، مريا، يانيس وإلى من يشاركوني نجاحي وفرحتي وحزني رفقاء دربي: نريمان، خولة، أمال.

إلى أساتذتي وأهل الفضل على الذين غمروني بالحب والتقدير والنصيحة والتوجيه والإرشاد بأخص إستاذتي بلفروم زهرة، مريم قحفيف، معوش مبروك.

إلى كل من يعرف شهيناز من بعيد أو من قريب إلى من لم يكتبهم القلم و لم تستطع حملهم الورقة الغائبين والحاضرين والمكتوبين في العقل والقلب....أحبكم في الله جميعا....إلى كل رفقاء الدرب في

الماضي والحاضر والمستقبل..



ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تكيف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في إطار محاسبة المجمعات، وكذا إلى تعرف على كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي، بإعتبار أن هذه القوائم تحدف إلى إعطاء النظرة الإقتصادية والمالية الحقيقية لمجمع الشركات، وذلك بالإعتماد على تقنية محاسبية تعرف بالتجميع المحاسبي، ولتحقيق هذا الهدف إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري بحيث تم الإعتماد عليه عند التطرق للمفاهيم الأساسية الخاصة بالمجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة، تم الإعتماد عليه في الجانب التطبيقي من أجل التعرف على خطوات إعداد قوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي على مستوى مجمع كوندور، وكذا تم الإعتماد على المنهج المقارن للمقارنة وذلك من أجل المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يخص طرق وإجراءات التجميع المعتمدة، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS (10-11، وذلك إعداد كل من الميزانية المجمعة وجدول حساب النتائج المجمع وفق النظام المحاسبي المالي في مجمع كوندور يكون بالمرور على عدة خطوات ومن أهمها مرحلة الإستبعاد، كما إقترحت هذه الدراسة عند إصدار معايير محاسبية دولية جديدة ينبغي الأخذ في الحسبان الظروف البيئية الخاصة بالدول العربية والإسلامية بما يحقق الهدف المنشود من التوافق والتوحيد العالمي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المجمعات، مجمع الشركات، القوائم المالية المجمعة، النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية .

Abstract:

This study aimed at identifying the extent to which the SEEA is adapting to the International Accounting Standards (IAS) within the framework of accounting for pools, as well as how to prepare the compiled financial lists for us, the Financial Accounting System (FAS), since these regulations aim to give real economic and financial perspective to companies, based on an accounting technique known as accounting compilation. To achieve these objectives, the study relied on the descriptive method in theory, which was adopted when the basic concepts of the corporate complex, accounting compilation and financial compilation were developed. It was relied in practice to identify steps for the preparation of the CFI and SEEA based on the Condor's morale. The study also relied on the comparative method for comparing the IAS with the IAS accounting standards and the GAAS procedures, which are applied in the preparation of accounting The preparation of both the combined budget and the consolidated results schedule indicated the discontinuation of the financial accounting system at the Condor complex through several steps, the most important of which was the phase of exclusion. This study also proposed that when issuing new international accounting standards, account should be taken of the environmental conditions of the Arab and Islamic States, which would achieve the goal of global harmonization and standardization.

Keywords: aggregate accounting, Corporate Complex , consolidated financial statements, financial accounting system, international accounting standards and international financial reporting standards.

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
–	شكر وتقدير
–	الإهداءات
–	ملخص الدراسة
–	قائمة المحتويات
–	قائمة الجداول
–	قائمة الأشكال
–	قائمة الملاحق
–	قائمة الرموز والإختصارات
أ – ث	المقدمة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية
8	المبحث الأول: الإطار النظري للمتغيرات الرئيسية (مجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمع)
8	المطلب الأول: المفاهيم الأساسية لمجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمع
17	المطلب الثاني: تجميع الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي
21	المطلب الثالث: تجميع الحسابات في ظل معايير المحاسبة الدولية
27	المطلب الرابع: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص الحسابات المجمع
34	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
34	المطلب الأول: الدراسات الأجنبية السابقة
36	المطلب الثاني: الدراسات العربية السابقة
39	المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
	الفصل الثاني: الدراسة التحليلية
47	المبحث الأول: دراسة مقارنة وتطبيقية لمحاسبة المجمع بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
47	المطلب الأول: بطاقة فنية لمصلحة المالية والمحاسبة لمجمع كوندور
47	المطلب الثاني: خطوات إعداد القوائم المالية المجمع حسب النظام المحاسبي المالي على مستوى مجمع كوندور
61	المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص الحسابات المجمع
62	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
65	الخاتمة
71	قائمة المراجع والمصادر
–	ملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	طرق التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي	01
27	مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص طريقة عرض القوائم المالية المجمعة (IAS/IFRS) و(SCF)	02
30	الفروقات البينة بين النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعيار التقرير المالي الدولي (IFRS03) في ما يخص محاسبة المجمعات	03
39	مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	04
51	عرض الأصول المجمعة في مرحلة الإدماج	05
52	عرض الخصوم المجمعة في مرحلة الإدماج	06
53	عمليات الحقوق - الديون	07
54	الأصول المجمعة بعد الإستبعاد	08
56	الخصوم المجمعة بعد عملية الإستبعاد	09
57	جدول حساب النتائج المجمع في مرحلة الإدماج	10
59	حسابات الأعباء والإيرادات المتبادلة	11
59	جدول حساب النتائج المجمع بعد الإستبعاد	12

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
46	الميكال التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة لشركة كوندور	01

قائمة الملحق

رقم ملحق	عنوان الملحق
01	الأصول المجمعة لمجمع كوندور
02	الخصوم المجمعة لمجمع كوندور
03	جدول حساب النتائج المجمع لمجمع كوندور
04	الشركات الداخلة في محيط تجميع الحسابات على مستوى مجمع كوندور

قائمة الرموز والإختصارات

معنى المصطلح باللغة العربية	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	الإختصار/الرمز
معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standars	IFRS
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standars	IAS
النظام المحاسبي المالي	Systèm Comptable Financier	SCF
الوارد أولا الصادر أولا	First In First Out	FIFO

المقدمة

المقدمة:

في ظل التطورات التي شهدتها الحقبة الماضية من النصف الثاني من القرن العشرين والمتثلة في التغييرات الكبيرة على المستوى المحلي والدولي وذلك من خلال تحرير التجارة العالمية وزيادة التدفقات الرأسمالية، كل هذه التغييرات أدت إلى ظهور ما يعرف بالتكتلات الاقتصادية وذلك من أجل خلق المنافسة فيما بينها وفرض الوجود في المجتمع الدولي وتحقيق الأهداف الاقتصادية، الإجتماعية والسياسية .

ومن مظاهر هذه التكتلات الاقتصادية ظهور ما يسمى بمجمع الشركات (المجمعات) والذي يعبر عن مجموع الشركات التي ترتبط فيما بينها إقتصاديا وتحقق منافع إقتصادية وإستراتيجية، وتجدد الإشارة إلى أن ظهور هذا النوع من التكتلات الإقتصادية كان بالتحديد لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية ثم إنتشرت لتشمل باقي الدول، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى فإن مجمع الشركات هذا (المجمعات) والتطورات التي صاحبتة قد طرح عدة مشاكل وقضايا محاسبية على درجة كبيرة من الأهمية، لعل أهم مشكلة تكمن في أن القوائم المالية الفردية لاتعبر بصورة صادقة والحقيقية عن الوضعية المالية للمجمع، مما أدى بمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إصدار عدة معايير خاصة بالحسابات المجمع، والتي كانت تخضع بشكل مستمر للتغيير كلما ظهرت الحاجة إلى ذلك بحكم الظروف البيئية، الإقتصادية، المحاسبية والدولية، والتي تستدعي التغيير لكثير من الإعتبارات والمبررات للدول الراغبة في تبنيها.

وباعتبار أن الجزائر جزء لا يتجزأ من المنظومة الإقتصادية الدولية قامت بنني ما يعرف بمحاسبة المجمعات عن طريق نظامها المحاسبي المالي والذي صدر في 2007/11/25 وبدأ العمل به إبتداء من جانفي 2010 حيث تطرق في المواد من (31 إلى 36) بعنوان الحسابات المجمع والحسابات المدمجة.

بعد محاولة الجزائر تكييف نظامها المحاسبي المالي تكييفاً جزئياً مع معايير المحاسبة الدولية ظهرت العديد من التغييرات التي مست تجميع الحسابات، ومن هنا ظهرت العديد من الإشكاليات حول الغموض الموجود حول تبني النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بمحاسبة المجمعات.

من خلال ماسبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي :

ما مدى تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبية الدولية في إطار محاسبة المجمعات؟

الأسئلة الفرعية

- ما هي الخطوات التي يتم إتباعها عند إعداد الميزانية المجمع وحساب النتائج المجمع وفق النظام المحاسبي المالي في مجمع كوندور؟

- هل يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية المجمع وقائمة التغيرات في الأموال الخاصة المجمع وفق النظام المحاسبي المالي في مجمع كوندور؟

- هل تتوافق طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد القوائم المالية المجمع؟

- هل تتوافق متطلبات إعداد القوائم المالية المجمع المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات إعداد القوائم المالية المجمع المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (10-11) IFRS؟

- هل تتوافق متطلبات عرض القوائم المالية المجمع المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي مع متطلبات عرض القوائم المالية المجمع المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (12) IFRS؟

فرضيات الدراسة

_ يتم إعداد كل من الميزانية المجمع وجدول حساب النتائج المجمع وفق النظام المحاسبي المالي في مجمع كوندور بالمرور على عدة خطوات (مراحل) ومن أهمها مرحلة التجانس.

- يتم إعداد كل من قائمة التدفقات النقدية المجمع وقائمة التغيرات في الأموال الخاصة المجمع وفق النظام المحاسبي المالي في مجمع كوندور.

_ لا تتوافق طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد القوائم المالية المجمع.

_ تتوافق متطلبات إعداد القوائم المالية المجمع المعدة وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات إعداد القوائم المالية المجمع المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (10-11) IFRS.

- تتوافق متطلبات عرض القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي مع متطلبات عرض القوائم المالية المجمعة المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS 12).

أسباب إختيار الموضوع

إن معالجة موضوع الدراسة دون غيره من المواضيع العلمية كمحور دراسة له عدة أسباب أهمها:

- ✓ تخصص الطالب في مجال المحاسبة والذي يفرض الدراية الكافية بالمواضيع المحاسبية ؛
- ✓ ميول ذاتي لدى الطالب والرغبة في التعمق في الموضوع لأنه يحتوي على مستجدات لم يتم التطرق إليها أثناء فترة الدراسة؛
- ✓ الإسهام في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه المواضيع ؛
- ✓ تزايد الحاجة إلى البحث في هذا نوع من أنواع المحاسبة الخاصة وذلك لتزايد الإهتمام بمحاسبة المجمعات؛

أهمية الدراسة

تظهر أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تعالجه إذ تعالج هذه الدراسة إحدى القضايا المحاسبية المعاصرة المتعلقة بكيفية التجميع المحاسبي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية في إطار محاسبة المجمعات هذا من جهة ومن جهة أخرى تظهر أهمية الدراسة في الدور الكبير الذي يلعبه مجمع الشركات من خلال توسيع حجم النشاط في النشاط الإقتصادي و جلب المستثمرين وتحريك عجلة الإقتصاد، كما أن التغيرات التي مست معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات، وكذا صدور النظام المحاسبي المالي الذي تبنى معايير محاسبة المجمعات بصفة جزئية، كل هذا يظهر أهمية دراسة أوجه التقارب والإختلاف بين كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يخص محاسبة المجمعات.

أهداف الدراسة

- ✓ التعرف على مدى تكيف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في إطار محاسبة المجمعات؛
- ✓ التعرف على محاسبة المجمعات وفقا للنظام المحاسبي المالي ؛
- ✓ التعرف على محاسبة المجمعات وفقا للمعايير المحاسبة الدولية (IFRS 10،11،12) مع الوقوف على أهم التعديلات التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية في إطار محاسبة المجمعات؛
- ✓ إجراء مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية فيما يخص الحسابات المجمعة (طرق وإجراءات التجميع، متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة ومتطلبات عرض القوائم المالية المجمعة)؛

طريقة جمع المعلومات

بيانات أولية: المقابلة الشخصية وكذا الإعتماد على دراسة حالة على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية لمجمع كوندور .
بيانات ثانوية: كتب، مذكرات، ملتقيات، مقالات، الجريدة الرسمية الجزائرية، التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات الدولية.

تحديد مجال الدراسة

الحدود المكانية: تمت الدراسة من حيث المجال الجغرافي - بـ برج بوعريـج - على مستوى مجمع كوندور (الشركة الأم) .
الحدود الزمانية: مدة التي تم قضاءها في الدراسة الميدانية بين 16- 02- 2021 إلى 01- 09- 2021.

منهج الدراسة

إستدعت طبيعة الدراسة أن يكون المنهج المستخدم وصفي في الجانب النظري بحيث سيتم الإعتماد عليه عند التطرق للمفاهيم الأساسية للمجمع الشركات والتجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمع، أما في الجانب التطبيقي فسيتم الإعتماد على منهجين: منهج دراسة حالة ليتم التعرف من خلاله على الخطوات (ومراحل) إعداد القوائم المالية المجمع التالية: الميزانية المجمع، جدول حساب النتائج المجمع، وفق النظام المحاسبي المالي، وكذا الإعتماد على المنهج المقارن لمقارنة للمقارنة بين النظام ومعايير في ما يخص طرق وإجراءات التجميع المعتمدة، متطلبات عرض القوائم المالية المجمع، متطلبات إعداد القوائم المالية المجمع كل هذا في إطار محاسبة المجمع.

صعوبات الدراسة

- ✓ عدم توفر مراجع (الكتب) حول الحسابات المجمع وفقا للنظام المحاسبي المالي بشكل كافي؛
- ✓ صعوبة الحصول على البيانات الأولية في الجانب التطبيقي وذلك بسبب تحفظ مجمع كوندور عن تزويدنا بيها؛
- ✓ صعوبة الحصول على مقابلات شخصية بشكل دوري في مجمع كوندور نظرا للأوضاع التي تعيشها الجزائر بسبب جائحة كورونا COVID-19؛
- ✓ عدم قبول مجمع كوندور للطلبة المترشحين بسبب جائحة كورونا COVID-19؛
- ✓ عدم وجود بدائل لإختيار عينة الدراسة مما إستدعى التوجه نحو مجمع كوندور فقط؛
- ✓ عدم تمكن الباحث من الإسقاط الجيد للدراسة النظرية على الواقع التطبيقي في مجمع كوندور وذلك نظرا لعدم إمدادنا بالمعلومات اللازمة للوصول للأهداف المرجوة من عنوان مذكرتنا ؛
- ✓ عدم الحصول على الشرح الوافي والتفاصيل المهمة لفهم والتمكن من إعداد الجانب التطبيقي؛

هيكل الدراسة

للإحاطة بكل جوانب الموضوع قسمت الدراسة إلى فصلين، تسبقهم مقدمة وتليهم خاتمة، لقد جاء الفصل الأول تحت عنوان الأدبيات النظرية والتطبيقية يتضمن ثلاث مباحث :

المبحث الأول الإطار النظري للمتغيرات الرئيسة (مجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة) يتضمن أربعة مطالب هي على التوالي: المفاهيم الأساسية لمجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة، تجميع الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي، تجميع الحسابات حسب معايير المحاسبة الدولية، مقارنة بين نظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية فيما يخص محاسبة المجمعات.

المبحث الثاني الدراسات السابقة يتضمن ثلاثة مطالب هي: الدراسات الأجنبية السابقة، الدراسات العربية السابقة وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

في حين جاء الفصل الثاني تحت عنوان الدراسة التحليلية وتناول فيه الباحث:

المبحث الأول: دراسة مقارنة وتطبيقية لمحاسبة المجمعات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية يتضمن ثلاث مطالب: بطاقة فنية لمصلحة المحاسبة المالية لمجمع كوندور، خطوات إعداد القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي لمجمع كوندور، مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في الحسابات المجمعة، المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد الفصل

لم تقتصر التنمية الإقتصادية في العصر الحديث على وجود الشركات، ولكن إنتقلت إلى العلاقة فيما بينها، وقد تطورت هذه العلاقة بين الشركات إلى واقع جديد ألا وهو إندماج الشركات، هذه الظاهرة ولدت شركات كبرى كان الهدف من إنشائها تحقيق عوائد مالية إضافية.

ومن نتائج إندماج الشركات والتي لم تظهر إلا حديثا نجد مجموعات الشركات ككيانات إقتصادية لها تنظيمها الخاص بما وقد أدى ظهور هذا النوع من الكيانات إلى بروز مشاكل محاسبية، لعل أهم الحسابات الإجتماعية للشركات المندمجة فيما بينها لاتقدم معلومات كافية من أجل تقدير الوضعية المالية لكافة المجمع الشركات، فظهرت الحاجة إلى الحسابات المدمجة.

للتعرف على حيثيات الموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

يعالج المبحث الأول الإطار النظري للمتغيرات الرئيسية (مجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المدمجة) من خلال أربعة مطالب هي على التوالي: المفاهيم الأساسية لمجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المدمجة، تجميع الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي، تجميع الحسابات حسب معايير المحاسبية الدولية، مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يخص حسابات المدمجة.

يعالج المبحث الثاني الدراسات السابقة من خلال ثلاثة مطالب هي: الدراسات الأجنبية السابقة، الدراسات العربية السابقة، مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للمتغيرات الرئيسية (مجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة).

المجمع يعتبر نتاج عملية الإستثمار الخارجي للشركات في شركات أخرى على المستوى المحلي أو الدولي سواء على شكل شركات تابعة، كيانات مشاركة، أو مساهمات و يعتبر المجمع مجال التطبيق لإعداد الحسابات المجمعة.

و من خلال هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى كل من: مجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة، وكذا التجميع المحاسبي في كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وفي الأخير إلى مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية فيما يخص الحسابات المجمعة.

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية لمجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة

إن تنظيم مجمع الشركات يفرض أفضلية تجميع الحسابات و إعداد قوائم مالية مجمعة وبالتالي يتم إعدادها من طرف الشركة الأم، حيث يوضح فيها نشاط هذه الشركة من أعمالها وأعمال الشركات التابعة لها أمام مختلف المتعاملين الإقتصاديين

1- ماهية مجمع الشركات

1-1 تعريف عامة حول مجمع الشركات

توجد عدة مفاهيم لمجمع الشركات سيتم التطرق إليها في ما يلي:

مجمع الشركات هو عبارة عن: وضعية فعلية أو واقعية لمجموعة من الشركات تشكل كيان إقتصادي واحد، وذلك من خلال عملها كوحدة واحدة.¹

مجمع الشركات هو عبارة عن: مجموعة من الشركات المراقبة بطريقة مطلقة أو مشتركة من قبل شركة أخرى، أو هي الشركة التي تمارس عليها النفوذ.²

❖ من خلال التعريف السابقة لمجمع الشركات يمكن إستنتاج التعريف الآتي: المجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات المستقلة من الناحية القانونية أي لكل منهما شخصية معنوية خاصة بها، غير أنها خاضعة للإدارة إقتصادية واحدة حيث يتأثر هذا الكيان شركة تسمى الشركة الأم، حيث أن باقي الشركات التابعة والفرعية تكون تحت سلطتها ورقابتها سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

¹ حسينة بركات، مجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري والمقارن، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الإخوة منتوري، كلية الحقوق، قانون الأعمال، الجزائر، 2010/2009، ص 12.

² لميس جلال، محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة العربي بن مهدي، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، محاسبة، الجزائر، 2019/2018، ص 04.

1-2 مكونات مجمع الشركات

يتكون مجمع الشركات من :

الشركة الأم: تعرف على أنها: شركة متخصصة في التخطيط والتوجيه، من أجل تطوير وإدارة عمليات الإستثمار لشركات تابعة لها متخصصة في عملية التنفيذ، فالشركة الأم تأتي على رأس التجمع، تباشر سيطرتها على شركات أعضاء التجمع، وتتحول في أغلب الأحوال إلى شركة قابضة، وأحيانا تقوم الشركة الأم بالدور المالي فقط وفي هذه الحالة تسمى شركة قابضة هذه الأخيرة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري وإنما يقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات.¹

الشركات التابعة: تعرف الشركات التابعة على أساس نسبة المساهمة في رأس المال والتي يجب أن تفوق 50% أي يجب أن تفوق نصف رأس المال الشركة المساهم فيها، والتي تخول لها أغلبية حقوق التصويت.²

فالشركة التابعة إذن: "كل شركة يحاز على أكثر من نصف رأسمالها من قبل شركة أخرى فهي شركات مسيطر عليها من الناحية المالية والإدارية من طرف شركة أخرى، وتمتع الشركات التابعة بالشخصية القانونية المستقلة، ولها محاسبة مستقلة عن الشركة الأم".³

ثانيا: التجميع المحاسبي

1- تعريف التجميع المحاسبي

يقصد بالتجميع المحاسبي تجميع الحسابات السنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها إقتصاديا وماليا، وذلك بهدف إعطاء الصورة صادقة وكاملة للوضعية المالية للمجمع.⁴

¹ صامري خالد، القوائم المالية المجمعة وفق للنظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تدقيق محاسبي، الجزائر، 2013/2012، ص4.

² عريوة الرشيد، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير محاسبة الدولية، مذكرة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2018/2017، ص33.

³ صامري خالد، مرجع سابق، 05.

⁴ يوسف زيدان، التسجيلات المحاسبية للفروع والمجمعات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة الوادي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، الجزائر، 2018/2017، ص21.

أما القانون التجاري الجزائري فقد عرف التجميع المحاسبي في المادة 732 مكرر 4 الرقم 96-27 المتعلقة بالشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة، الصادرة في 11/12/1996 والتي تنص على: يقصد بالحسابات المجمع (التجميع المحاسبي) تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد التقييم، المراقبة، المصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية.¹

❖ من خلال ما سبق يمكن تعريف التجميع المحاسبي على أنه تقنية محاسبية تساعد على عرض إجمالي العمليات التي تربط بين الشركة الأم والشركات الفرعية في شكل قائمة واحدة، من أجل تقييم الوضعية المالية ونتائج المجمع ككل في شكل معلوماتي يمتاز بالمصداقية التامة.

2- أهداف التجميع المحاسبي

تتمثل أهداف التجميع المحاسبي فيما يلي:²

- ✓ تبيان الوضعية المالية ونتيجة المجمع التي تجمع بين نتيجة الشركة الأم والشركات التابعة لها كما لو أن المجمع يتشكل من وحدة واحدة؛
- ✓ نشر المعلومات على المستوى الداخلي للمجمع من خلال توجيه المسيرين إلى الحصول على الربح الأقصى مع الإستعمال الأمثل للموارد؛
- ✓ إضافة إلى الأهداف التالية:³
- ✓ إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمجمع الشركات؛
- ✓ المساعدة في الإفصاح المالي والمحاسبي يعد وسيلة من الوسائل الإفصاح المالي والمحاسبي فهو يسمح بطرح تحليل مالي واقعي للمجمع وكذا إعطاء نظرة عن التطور العام لمجمع الشركات؛
- ✓ قياس العلاقة بين الأرباح ورقم الأعمال ؛
- ✓ إعطاء حكم صادق حول مردودية المجمع الشركات ككل وبالتالي يعتبر كأداة للمعلومة الخارجية؛
- ✓ يمكن من تشخيص وضعية كل شركة تابعة على حد مما يسهل على الشركة الأم عملية التسيير والمراقبة؛
- ✓ المساعدة في تحقق عملية تجانس وتناسق الحسابات السنوية للشركات المجمع، وهذا ما يوفر لغة موحدة والتي تسمح بالحصول على معلومات موحدة وذات مصداقية التي تسمح بمقارنة المردودية المختلف الشركات؛

¹ الجزائر، الجريدة الرسمية، الشركات التابعة، المساهمات و الشركات المراقبة، رقم 96-27، 11/12/1996، المادة 732، 1996، ص 07.

² يحيى عبد اللاوي، إدارة تجميع الحسابات في الجماعات الاقتصادية، مجلة الوادي، العدد 08، السنة 2017، ص 601.

³ لميس جلال، مرجع سابق، ص 26.

3- أنواع التجميع المحاسبي

التجميع المحاسبي نوعان:

- التجميع المحاسبي المباشر

تسعى طريقة التجميع المحاسبي المباشر إلى تحديد كل شركة من شركات المجمع والداخلية في نطاق التجميع المحاسبي، وهذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة تابعة، وكذا حصة كل شركة في الإحتياطات ونتيجة المجمع، تركز تقنية التجميع المحاسبي المباشر على عملية تجميع كل شركة من شركات التابعة للمجمع مباشرة في الشركة الأم وذلك في عملية واحدة وتستعمل، حيث تستعمل نسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم وتسعى إلى التحديد المباشر لحقوق المجمع في الشركات الممعة والحقوق الخارجة عن المجمع. ومن مزايا هذه الطريقة أنها تمتاز بالسرعة وغير مكلفة وذلك لعدم إستعمال الحسابات الممعة الوسيطة وتجنّب الشركة الأم إقامة مصلحة للتجميع على مستوى الممعات الفرعية، كما ينبغي عند إستخدام هذا النوع من التجميع المحاسبي المباشر إستعمال نسبة الفائدة لشركات التي تطبق أسلوب التكامل الشامل والشركات التي تطبق عليها أسلوب التكامل النسبي.¹

❖ سيتم شرح كل من أسلوب التكامل الشامل وأسلوب التكامل النسبي لاحقاً.

- التجميع المحاسبي غير المباشر

تتمثل هذه التقنية في دمج مسمعات صغيرة في مسمعات أكبر منها ، مما يسمح بتجميع المسمعات الفرعية، ثم إدراجها بعد ذلك في الحسابات الخاضعة للتجميع في الشركة الأم.

بمعنى أنها تؤدي إلى القيام بعملية التجميع المحاسبي على مستوى المسمعات الفرعية، ثم إدراج الحسابات الممعة في التجميع الرئيسي.²

¹ معانتي جميلة، تقنيات و أساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة البويرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة و مراجعة، الجزائر، 2019/2018، ص35.

² نعيجي عبد الكريم، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة ومراقبة التسيير، الجزائر، 2017/2016، ص 163.

4- محيط التجميع المحاسبي

يعرف محيط التجميع المحاسبي على أنه مجموعة من الشركات، والتي من خلال قوائمها المالية الفردية يتم إعداد القوائم المالية المجمعة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمجمع الشركات وكأنه كيان واحد، ويتكون محيط التجميع من الشركة الأم والشركات التي تمارس عليها الرقابة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، حيث أن :

- ✓ الشركات التي تمارس عليها الرقابة المطلقة (شركات تابعة)؛
- ✓ الشركات التي تمارس عليها الرقابة المشتركة مع شركات أخرى (مشاريع مشتركة)؛
- ✓ الشركات التي تمارس عليها التأثير المعترف (شركات المساهمة)¹؛

5- طرق التجميع المحاسبي

يوجد الكثير من طرق التجميع المحاسبي والتي تتمثل في مايلي:

أ- طريقة التكامل الشامل:

طريقة التكامل الشامل تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة الإستحواذ على كل الملكية الشركة التابعة من الناحية المالية، وتهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج إلى حسابات شركة المجمع (الشركة الأم)، فهي بذلك تمثل جميع الهيآت التي لها شخصيات معنوية في شخصية إقتصادية موحدة، تعتمد طريقة التكامل الشامل على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة الأم القابضة، محل حسابات الميزانية وجدول نتائج الشركات المجمعة المعنية لإعداد ميزانية واحدة وجدول حسابات نتائج واحد.²

¹ قسمية فارس، مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، الجزائر، 2020/2019، ص 30.

² طيب مداني، القوائم المالية المدجة وفق للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، محاسبة مالية، الجزائر، 2015/2014، ص 91-92.

لتحقيق طريقة التكامل الشامل إتباع منهجية للوصول إلى ميزانية مجمعة وحساب حيث تتمثل هذه الخطوات في مايلي:

في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تطبق رقابة مطلقة على شركات أخرى تابعة، تلجأ في هذه الحالة إلى تطبيق أسلوب التكامل الشامل وذلك وفق خطوات منهجية لا بد من الوقوف عليها إلى أن تصل إلى إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات نتائج المجموع.

1/ الجمع: و هي أول خطوة تتم ضمن هذه العملية، وفيها يتم وضع حسابات الشركة الأم وحسابات الشركات التابعة قيد التجميع، فهذه الخطوة تعد أساسية وبسيطة في حد ذاتها، في إطار التكامل الشامل يتم الجمع بنسبة 100% بالنسبة لكل عناصر الميزانية (الأصول والخصوم)، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وهذا يخص كل الهيآت التي تنتمي إلى محيط التجميع.

2/ الإقصاء: وهي الخطوة الثانية التي تلي عملية الجمع، بحيث يتم فيها إقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة مثل تلك المتعلقة بالإهتلاكات، والحسابات الأخرى كالديون والحقوق الأخرى والتكاليف بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع خاصة بالأرباح.¹

3/ التسجيل: تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصائها، بحيث أن الضرائب المؤجلة تعدل في النتيجة زيادة أو نقصان، فعلى سبيل المثال IBS أما الضريبة على أرباح الشركات فتؤخذ من الميزانية الفردية لكل شركة من الشركات التي تنتمي لمحيط الإدماج.

4/ توزيع الأموال الخاصة و النتيجة المجمعة: وفيها يتم الفصل أو التجزئة بين الأموال الخاصة للشركة المجمعة (الأم) والشركات المجمعة (الشركات التابعة)، بمعنى تحديد فوائده المجموع (فوائده الأغلبية وفوائده الشركات التابعة أو ما يعرف بحقوق الأقلية الحقوق غير المسيطر عليها)، وتحديد فارق التجميع الأولي.

5/ تحديد الإحتياطات المجمعة ونتائج المجموع: وذلك عن طريق الجمع الجبري للإحتياطات حسب نوع الإحتياطي بعد طرح المبلغ فوائده الأقلية كما أن النتيجة تحسب بإضافة جانب تبعة الدورة للشركة الأم، نتائج الشركات التابعة مع طرح النتيجة الموافقة لحصة الأقلية.

¹ شنوف حمزة، قياس مدى إستجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية و إنعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسير، مالية و محاسبة، ورقلة، 2016/2017، ص 18-19.

6/ إعداد الحسابات المجمعة: وذلك عن طريق إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع، والقوائم الأخرى كجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة، بعد تحديد الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع وتحديد الإحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة، تتم بعدها عملية التسجيل المحاسبي في جدول اليومية.¹

ب- طريقة التكامل النسبي

و تترجم هذه الطريقة مفهوم الرقابة المشتركة بالقيام بتقسيم أصول، وخصوم الشركة المملوكة كما لو أن الشركة المجمعة تملك مباشرة جزء من الأصول وتتحمل جزء من الخصوم.²

ج- طريقة المعادلة:

طريقة المعادلة أو الوضع في التكافؤ، تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، فهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها، كما أنه من خلال هذا الأسلوب يمكن تحديد نسبة الرقابة أو بالأحرى المجال الذي تؤول إليه الشركات التي تخضع لتأثير ملحوظ، سيما أن هذا الأسلوب المتمثل في الطريقة المعادلة يتحدد في حالة ما إذا كانت نسبة الرقابة لا تتعدى 20% من حقوق التصويت.³

ثالثا: القوائم المالية المجمعة

1- تعريف القوائم المالية المجمعة

وتعرف أيضا القوائم المالية المجمعة على أنها عرض أصول، إلتزامات، حقوق المساهمين، إيرادات ومصروفات الشركة الأم والشركات التابعة لها وكأنها مشروع واحد.⁴

تعرف القوائم المالية المجمعة على أنها القوائم المالية لمجموعة تقوم بالعرض وكأنها وحدة إقتصادية واحدة.⁵

¹ قسيمة فارس، ساوسي حاتم، مرجع سابق، ص 36.

² لونيس أمينة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة المجمعات، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، محاسبة و تدقيق، مسيلة، 2017/2018، ص 35

³ Laib Fatima Zahra ,audit des comptes consolidation(GIOEC),mémoire master, faculté des science Economique commercial et des sciences de justices , université de boumerdes, 2017 p97.

⁴ معمر الطيب ابتسام، ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية، مجلة الأبحاث الإقتصادية، العدد 19، جامعة بليدة، 2019، ص 237.

⁵ خالد جمال جعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، جزء الأول، طبعة الأولى، دار إترء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، 253.

❖ من خلال التعاريف السابقة يمكن إستنتاج التعريف التالي : هي القوائم المالية المجمعدة للشركة الأم والشركات التابعة لها كأنها كيان إقتصادي واحد، فهي تسمح بمعرفة الوضعية المالية للمجمع وذلك من خلال جمع كل عناصر القوائم المالية المتماثلة ضمن بنود واحدة، مما يؤدي إلى تسهيل عملية التسيير داخل المجمع.

2- مكونات القوائم المالية المجمعدة

وتتمثل القوائم المالية المجمعدة في مايلي:

- ✓ الميزانية المجمعدة.
- ✓ جدول حسابات النتائج .
- ✓ جدول تدفقات الخزينة المجمع.
- ✓ جدول تغيرات الأموال الخاصة المجمعدة.
- ✓ ملحق الكشوف المالية المجمعدة (الإيضاحات)؛

3- أهداف إعداد القوائم المالية المجمعدة

تستخدم القوائم المالية المجمعدة في الإفصاح عن الموارد المتاحة والإلتزامات ونتائج العمليات لوحدة محاسبية واحدة تمارس في نطاقها مجموعة من الشركات المرتبطة ببعضها البعض أنشطتها الإقتصادية العادية وذلك لتحقيق الأغراض التالية:¹

- ✓ إدماج أرصدة حسابات الأصول، الإلتزامات، الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل من الشركة القابضة و الشركة التابعة لها؛
- ✓ إستبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة بينهم؛
- ✓ تسوية أرصدة الحسابات المقابلة بينهم؛
- ✓ توفير معلومات عن تقدير النفقات النقدية المتوقعة و الحالية؛
- ✓ توفير المعلومات المفيدة لقرارات الاستثمار والإئتمان؛

4- مراحل إعداد القوائم المالية المجمعدة

تتمثل مراحل إعداد القوائم المالية المجمعدة

1/ مرحلة تجانس المعطيات: تعد مرحلة تجانس المعطيات أولى الخطوات التي ينبغي مراعاتها لإعطاء صورة حقيقية وواضحة للقوائم المالية المجمعدة، حيث يجب تحقيق شرط التجانس وهذا لتسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية،

¹خالد زعباط، أهمية إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، الجزائر، 2012/2013، ص 09.

فالتجانس هنا يقصد به إيجاد نوع من الترابط والتطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع، باعتبار الترابط يعد من بين المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات فالتجانس شرط أساسي يجب تحقيقه، بحيث يسمح بمجانسة الأساليب وطرق التقييم ومطابقتها مما يجعل البيانات المالية تعبر عن صورة واضحة ودقيقة للمجمع.¹

2/ مرحلة مقارنة الحسابات البيئية والعمليات المتبادلة: عملية المقارنة للحسابات البيئية يتم إدراجها على المستوى الداخلي للمجمع، وبصفة مباشرة من قبل الشركات التابعة، فمن منطلق الوصول إلى تقديم صورة صادقة عن الوضعية الإقتصادية والمالية للمجمع، لابد من إتباع الإجراءات المتعلقة بالمقارنة، باعتبارها مرحلة حساسة من مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة، فهي تقام مباشرة على مستوى كل شركة تابعة، وهذه الأخيرة تقوم بإرسالها إلى المصلحة المختصة وذلك بعد القيام بمجانسة كل الحسابات المعنية بها وبالمجمع ككل.²

3/ مرحلة إدماج القوائم المالية: تهدف هذه المرحلة إلى إدماج كل من الميزانيات المختلفة و كذلك جدول حسابات النتائج و إبرازها في شكل موحد و متجانس، كأن يتم تجميع كل من الأصول غير الجارية لكل من الشركة الأم ومختلف فروعها، ونفس العملية بالنسبة لكل البنود الأخرى سواء في الميزانية أو في جدول حسابات النتائج.

4/ مرحلة توزيع الأموال الخاصة و إستبعاد الأسهم: تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل التحضير لإعداد القوائم المالية المجمعة، أين يتم تحديد رأس مال الحقيقي للمجمع، كما يجب إبراز كذلك فوائد أسهم الأقلية، وتتلخص أهم الأعمال الواجب القيام بها في هذه المرحلة فيما يلي:³

- ✓ إستبعاد السندات و الأموال الخاصة؛
- ✓ تسجيل نصيب المجمع من الإحتياطات و النتيجة؛
- ✓ تسجيل نصيب حقوق الأقلية في الأموال الخاصة؛

¹ شراد صابر، إعداد القوائم المالية المدجة وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة إقتصاد المال و الأعمال، العدد 01، الجزائر، 2020/2019، ص19.

² إلهام بروية، القوائم المالية المدجة كأداة لإتخاذ القرار المالي، مجلة إقتصاديات الأعمال و التجارة، العدد01، الجزائر، 2020/2019، ص 83.

³ سي مُجد لخضر، الترتيبات القانونية و المحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، العدد08، الجزائر، 2017، ص304.

المطلب الثاني : تجميع الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي

1- تعريف تجميع الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي

يعرف تجميع الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:¹

- حسب المادة 2.132 من القانون رقم 11/07 المتعلقة بالإدماج - تجميع الكيانات - الصادر بتاريخ 2008/07/26 والذي ينص على: كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدججة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات.
- حسب المادة 19.132 من القانون رقم 11/07 المتعلقة بالإدماج - تجميع الكيانات - الصادر بتاريخ 2008/07/26 والذي ينص على: تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة إقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني وخارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة وتنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.

2- محيط تجميع الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي

يتمثل محيط تجميع الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:

_ **الشركات التابعة:** حسب المادة 729 من القانون رقم 27/96 المتعلق بالشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة الصادر بتاريخ 1996/12/9 عرف الشركة التابعة على أنها: إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى، وتعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء من رأسمال الذي يمتلكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها.²

_ **الكيان المشارك:** تعرف المادة 11-132 من قانون 11/07 المتعلقة بالكيانات الخاصة للتقييم والمحاسبة الصادر بتاريخ 2008/07/26 والذي ينص على أنه كل كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة.³

¹ الجزائر، الجريدة الرسمية، الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة، 11/07، 2008/07/26، المادة 2.132-19.132، 2009، ص 15-18 .

² الجزائر، الجريدة الرسمية، الشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة، 96/27، 1996/12/09، المادة 729، 1996، ص 06.

³ الجزائر، الجريدة الرسمية، الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة، 11/07، 2008/07/26، المادة 11-132، 2009، ص 17.

_ العمليات المشتركة: تعرف المادة 131-1 من القانون 11/07 المتعلق بالكييفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة الصادر بتاريخ 2008/07/26 والذي ينص على: أن العمليات المشتركة هي تلك العمليات التي تتم بصورة مشتركة ضمن إتفاق تعاقدى، يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط إقتصادي تحت المراقبة المشتركة، وتسجيل هذه العمليات لدى كل مساهم متوقف على الشروط التعاقدية وعلى التنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمون.¹

3- طرق التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي

يمكن توضيح طرق التجميع المحاسبي حسب للنظام المحاسبي المالي في الجدول التالي:²

الجدول رقم (01): طرق التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي

المواد القانونية	07-132	11-132	12-132
نوع المنشأة	الشركة التابعة	الكيان المشارك	العمليات المشتركة
نسبة المساهمة	أكبر من 50%	20%-50%	متساوية
نوع الرقابة	سيطرة تامة	تأثير ملموس	سيطرة مشتركة
طريقة التجميع	طريقة التكامل الشامل	طريقة المعادلة	طريقة المعادلة

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نصوص النظام المحاسبي المالي.

وحسب المادة 41 من القانون رقم 11/07 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 2007/11/25 والذي ينص على أن الحسابات المدججة والحسابات المركبة يتم وفقا لطريقتين : طريقة التكامل الشامل أو طريقة المعادلة.

من خلال الجدول نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي حدد طريقتين للتجميع هما طريقة التكامل الشامل و طريقة المعادلة، عندما تكون نسبة المساهمة أكبر من 50% فإنه يتم إستعمال طريقة التكامل الشامل، وعندما تكون نسبة المساهمة بين 20% و 50% أو نسبة المساهمة تكون متساوية فإنه يتم إستعمال طريقة المعادلة، وإعتمادا على نسبة المساهمة تحدد نوع الرقابة إما السيطرة تامة أو تأثير ملموس أو سيطرة مشتركة .

¹ الجزائر، الجريدة الرسمية، الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة، 11/07، 2008/07/26، المادة 131-1، 2009، ص 15.

² الجزائر، الجريدة رسمية، الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة، 11/07، المواد (07-132، 11-132، 12-132)، 2009، ص ص 16-17.

4- إجراءات التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي

تمر عملية التجميع المحاسبي بمجموعة من الإجراءات ومن أجل الوصول في النهاية إلى حسابات مجمعة تعكس الذمة المالية الحقيقية للمجمع، وتتمثل هذه الإجراءات في ما يلي:

أولاً: المعالجة المتجانسة للحسابات المجمعة

حسب المادة 05 من القانون 27/96 المتعلق بتحديد كفاءات إعداد وتجميع حسابات المجمع الصادر بتاريخ 1999/12/08 والذي ينص على: يتم إعداد الحسابات المجمعة حسب المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم و التسيير المطبقة على الحسابات السنوية الفردية، ويضمن المخطط المحاسبي للمجمع تجانس قواعد التقييم الإختيارية.¹

فالحسابات المدجة تهدف إلى إعطاء صورة صادقة وواضحة للحالة المالية للمجمع ككيان واحد، وعلى هذا الأساس عند مباشرة عملية المعالجة لابد من مراعاة المبادئ المحاسبية بالإضافة إلى قواعد التقييم المتفق عليها في إطار النظام المحاسبي المالي، ويعرف التجانس على أنه نوع من الترابط بين حسابات الفروع التي تنتمي إلى محيط التجميع قصد تسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية.²

ثانياً: إقصاء العمليات الداخلية للمجمع

تهدف عملية إقصاء العمليات الداخلية للمجمع إلى إظهار العمليات والنتائج المحققة مع الآخرين وتعبر عن الواقع الإقتصادي للمجمع، حيث يتم التجميع بنسبة 100% بالنسبة للشركات التي تطبق طريقة التكامل الشامل، وفي البيانات المالية المجمعة، حسابات الشركة الأم وحسابات الفروع يتم جمعها سطر بسطر وذلك بجمع الأصول والخصوم، الإيرادات والتكاليف المتعلقة بها، وتكون عملية الإقصاء الخاصة بالحسابات الداخلية على مستويين: على مستوى الميزانية، وعلى مستوى جدول حساب النتائج.³

✓ على مستوى الميزانية: يتم إقصاء الحقوق والديون المتبادلة بين شركات ذات نفس المجمع، وهذا مهما كانت نوعية الحق أو الدين، زبائن، موردين وديون.

¹ الجزائر، الجريدة الرسمية، كفاءات إعداد وتجميع حسابات المجمع، 27/96، 1999/12/08، المادة 05، 1999، ص 12.

² نعيجي عبد الكريم، مرجع سابق، ص 168.

³ نعيجي عبد الكريم، مرجع سابق، ص 173.

✓ على مستوى جدول حساب النتائج: يتم إلغاء الإيرادات والنفقات الخاصة بشركات المجمع وبالخصوص عمليات الشراء والبيع، حيث يجب ألا يشمل رقم الأعمال المحقق على أي عملية متعلقة بالمعاملات الداخلية.

ثالثاً: توزيع رؤوس الأموال الخاصة

إن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجموعة توزع بين المجمع والأقلية المنتمية له، ويتحدد ذلك عن طريق نسبة الفائدة وهذا ما يؤدي إلى إلغاء المساهمات، ولتحديد ذلك لا بد من التأكد من المساواة بين قيمة أوراق المساهمة المالية والجزء من رأس المال الخاص للشركات الخاضعة للتجميع، والفرق الذي ينتج عنه يسمى بفرق الإدماج الأول والتأكد من إقصاء أوراق المساهمة وإستبدالها بالجزء الخاص برؤوس الأموال الخاصة التابعة للشركات الداخلة في محيط التجميع.¹

و تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل التحضير لإعداد القوائم المالية المجمعة، أين يتم تحديد الرأس المال الحقيقي للمجمع، كما يجب إبراز كذلك حقوق الأقلية، وتتلخص أهم الأعمال الواجب القيام بها في هذه المرحلة فيما يلي:²

- ✓ إستبعاد السندات والأموال الخاصة؛
- ✓ تسجيل نصيب المجمع من الإحتياطات والنتيجة،
- ✓ تسجيل نصيب حقوق الأقلية في الأموال الخاصة؛

رابعاً: تقديم القوائم المالية المجمعة

بعد تنفيذ المعالجات المتجانسة للحسابات المجمعة ثم إقصاء العمليات الداخلية للمجمع ثم توزيع رؤوس الأموال الخاصة، يمكن الشروع في إعداد القوائم المالية المجمعة .

بعد كل هذا يتم إعداد كل من الميزانية المجمعة، جدول حساب النتائج المجمع، جدول تدفقات الخزينة المجمعة وجدول التغير في الأموال الخاصة المجمع.³

¹ طيب مداني، مرجع سابق، 145.

² سي مُجَّد لخضر، مرجع سابق، ص 304.

³ نعيجي عبد الكريم، مرجع سابق، ص ص 179-180.

المطلب الثالث: التجميع المحاسبي حسب معايير المحاسبة الدولية

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد وتقليل درجة الاختلاف في الممارسات وتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية، وسنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى مختلف معايير المحاسبة الدولية التي تتعلق بالقوائم المالية المجمعة.

1- معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS03 "إندماج الأعمال"

صدر هذا المعيار في 2008 وأصبح ساري المفعول إعتبار من بداية عام 2009 وقد تضمن تعديلات هامة أبرزها إلغاء طريقة توحيد المصالح وإعتماد طريقة الحياة عند المحاسبة عن إندماج الأعمال، وكذلك جاء المعيار لتعزيز الملائمة، الموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة حول إندماج الأعمال ويمكن أن يكون دمج الأعمال على أحد الأشكال التالية:¹

- ✓ **الإندماج:** هو قيام منشأة بتملك صافي الموجودات، الإلتزامات وأنشطة منشأة أخرى مع زوال الشخصية القانونية للمنشأة.
- ✓ **الإتحاد:** هو تأسيس شركة جديدة من إتحاد منشأتين أو أكثر وانتقال صافي الموجودات، الإلتزامات وأنشطة المنشآت المتحددة إلى الشركة الجديدة وزوال الشخصية القانونية للمنشآت الداخلة في هذا الإتحاد.
- ✓ **السيطرة:** قيام المنشأة بتملك أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة أخرى مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك المنشآت مع بقاء المنشأة المسيطر عليها وعدم زوالها.

1-1 هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة، الموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة حول دمج الأعمال وتأثيراته في بياناته المالية ويهدف أيضا إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات دمج منشآت الأعمال، وكيفية احتساب الشهرة وتحديد قيمة الحصة غير المسيطرة، كما يبين المعيار الإفصاحات المطلوبة عند حدوث عمليات دمج الأعمال.

¹ أحمد دحان، مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي، د ط، مكتبة الملك الفهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 2017/2018، ص

1-2 نطاق تطبيق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تلي تعريف دمج الأعمال حيث يعرف على أنه جمع المنشآت المنفصلة في وحدة واحدة كنتيجة لقيام إحدى المنشآت بالتوحيد أو السيطرة على صافي الموجودات و عمليات المنشأة الأخرى، ولا يطبق هذا المعيار على تأسيس مشاريع مشتركة، الإستحواذ على أصل أو مجموعة من الموجودات التي تشكل عملاً أو مجموعة من المنشآت أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.

1-3 تطبيق المعيار

تستخدم طريقة الإستحواذ لتطبيق هذا المعيار وهي طريقة تعتبر أن دمج الأعمال هو عبارة عن وجود منشأة مشترية أو كيان آخر يتم الإستحواذ عليه وأن المنشأة الداخلة تشتري صافي أصول المنشأة المشترية وتعترف في سجلاتها بالأصول والمطلوبات المشترية بالقيمة العادلة لها.¹

2- معيار التقرير المالي الدولي IFRS 10 "القوائم المالية المجمعة"

تم إصدار هذا المعيار في شهر ماي 2011 ويبدأ سريانه إعتباراً من 2013/1/1، وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولية رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" حيث تم فصل متطلبات إعداد القوائم الموحدة لتدرج في هذا المعيار، في حين أصبح معيار المحاسبة الدولي رقم (27) بإسم "القوائم المالية المنفصلة".

2-1- تعريف المصطلحات الرئيسية

تتمثل أهم المصطلحات في مايلي:²

القوائم المالية الموحدة: هي التقارير المالية التي تقدم الوضعية المالية والنتيجة للمجمع المشكل من المنشأة الأم والفروع والمنشآت الفرعية الأخرى الداخلة في محيط التوحيد كما لو كانت منشأة واحدة.

السيطرة على الأعمال المستثمر فيها: تسيطر المنشأة المستثمرة على الأعمال المستثمر فيها عندما تكون معرضة لعوائد أو يكون لديها حقوق من جراء إرتباطها بها وتكون لديها القدرة على التأثير في هذه العوائد من خلال إستعمال سلطتها على الأعمال المستثمر فيها.

¹ جمعية حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ط 2019، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2019، ص 347-348.

² بعبوش فيصل، المحاسبة عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، الجزائر، 2017/2018، ص 125.

السلطة: هي الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة.

الحقوق خارج السيطرة أو حقوق الأقلية: هي حقوق الملكية في منشأة فرع لا تعود بشكل مباشر أو غير مباشر إلى المنشأة الأم.

محيط التوحيد: يشمل محيط التوحيد كل من المنشأة الأم وجميع المنشآت التي تكون تحت سيطرتها المطلقة وتلك التي تسيطر عليها بصفة مشتركة مع شركاء آخرين.

2-2 نطاق تطبيق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تلي تعريف دمج الأعمال، ولا يطبق هذا المعيار على تأسيس الشركات المشتركة، إستملاك أصل أو مجموعة من الأصول وكذلك مجموعة من الشركات أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.¹

3-2 هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة، عندما تسيطر شركة على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى.²

4-2 إجراءات التجميع المحاسبي حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المجمع (IFRS 10)

أ- تاريخ بداية ونهاية التجميع:

تبدأ عملية التجميع من التاريخ الذي يحوز فيه المستثمر على الرقابة وتنتهي في اليوم الذي يخسرها فيه.

ب- الإجراءات المحاسبية:³

✓ الجمع بين عناصر الأصول، الخصوم، رأس المال، الإيرادات، الأعباء والتدفقات الخزينة للمؤسسة الأم والفروع؛

¹ برو خير الدين، القوائم المالية المجمع وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالية، مذكرة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، باتنة، محاسبة وتدقيق، الجزائر، 2016/2017، ص 63.

² شنوف حمزة، مرجع سابق، ص 43.

³ طيب مداني، مرجع سابق، ص 34-32.

- ✓ إستبعاد الأسهم الغير المسددة للمؤسسة الأم لكل كيان تابع والذي يمثل الجزء الذي تملكه المؤسسة الأم في رأس مال كل كيان؛
- ✓ إستبعاد العمليات ما بين المجمع.

ج- طرق توحيد الحسابات:

توجد ثلاث طرق لتوحيد حسابات المنشآت الداخلة في محيط التجميع و هي ¹:

❖ طريقة التوحيد الكلي

يتم إدماج حسابات الفروع في التقارير المالية الموحدة بطريقة التوحيد الكلي (أي بتجميعها بنسبة 100%) وهذا بغض النظر ما إذا كانت المنشأة الأم تمتلكها بشكل كلي أم لا، وتمثل هذه الطريقة في الخطوات التالية:

- ✓ تجميع حسابات الفروع مع حسابات المنشأة الأم؛
- ✓ إستبعاد الحسابات والمعاملات ما بين منشآت المجمع؛
- ✓ توزيع الأموال الخاصة والنتيجة للفروع ما بين حقوق المنشأة الأم والحقوق خارج السيطرة (الأقلية)؛
- ✓ إستبعاد حسابات الإستثمارات المالية في الفروع؛

❖ طريقة التوحيد النسبي

يتم إدماج حسابات المنشآت تحت السيطرة في التقارير المالية الموحدة بطريقة التوحيد النسبي (أي بتجميعها في حدود نسبة الحقوق)، وتمثل هذه الطريقة في الخطوات التالية:

- ✓ تجميع حسابات المنشآت تحت السيطرة المشتركة مع حسابات المنشأة الأم؛
- ✓ إستبعاد الحسابات والمعاملات ما بين منشآت المجمع؛
- ✓ توزيع الأموال الخاصة والنتيجة للفروع ما بين حقوق المنشأة الأم والحقوق خارج السيطرة (الأقلية)؛
- ✓ إستبعاد حسابات الإستثمارات المالية للمنشآت تحت السيطرة المشتركة؛

❖ طريقة حقوق الملكية أو طريقة المعادلة

لا يتم إدماج حسابات المنشآت تحت النفوذ الملحوظ في التقارير المالية الموحدة و إنما تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية التي تعتبر طريقة إعادة تقييم للمساهمات وليست طريقة توحيد للحسابات، وتمثل هذه الطريقة في الخطوات التالية:

¹ بعبوش فيصل، مرجع سابق، ص ص128-129.

- ✓ إستبدال قيمة المساهمات التي تظهر في ميزانية المنشأة الأم بالحصة المقابلة لها في الأموال الخاصة للمنشأة المستثمر فيها؛
- ✓ تقييم حصة المنشأة الأم في نتيجة السنة المالية للمنشأة المستثمر فيها في بند خاص منفصل بإسم الحصة في نتيجة المنشآت موضع المعادلة؛
- ✓ إستبعاد الحسابات والمعاملات ما بين منشآت المجمع؛

3- معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS11 "الترتيبات المشتركة"

في سنة 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (11) الترتيبات المشتركة ليحل محل معيار المحاسبة الدولية رقم (31) وبسبب الزيادة الكبيرة في المنافسة في مختلف قطاعات الأعمال فقد إزدادت عمليات تكوين مشاريع بين الشركات المختلفة، خاصة في مجال تنفيذ مشاريع ضخمة مثل تكوين عدة شركات مقاولات إتلاف تنفيذ مشروع كبير، وجاء هذا المعيار لبيان المعالجات المحاسبية و أسس الإعتراف والقياس و الإفصاح للترتيبات المشتركة.

3-1 تعريف المصطلحات المهمة

تتمثل أهم المصطلحات فيمايلي: ¹

- 1- الترتيبات المشتركة: هو ترتيب لطرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة.
- 2- السيطرة المشتركة: هو الإتفاق التعاقدي على المشاركة في السيطرة على ترتيب معين، والتي تتوافر فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة الملائمة للأطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة.
- 3- العقد المشترك: هو ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على ترتيب الحقوق في الأصول أو تحمل الإلتزامات في المطلوبات المتعلقة بالترتيب.
- 4- المتعاقد المشترك: طرف في الترتيب المشترك، له السيطرة مشتركة على العقد المشترك.

¹ خالد جمال الجعرات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014، ص 41.

3-2 نطاق وهدف المعيار

يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع الشركات التي تكون طرفا في الترتيب مشترك، ويهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من قبل الشركات التي تمتلك حصة في الترتيبات التي تخضع لسيطرة مشتركة (ترتيبات مشتركة).¹

4- معيار التقرير المالي الدولي رقم IFRS 12 "الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى"

تعريف المعيار: يدور المعيار حول المعلومات التي يتطلب الإفصاح عنها والتي تمكن المستخدمين من تقييم طبيعة الحقوق في المنشآت الأخرى والمخاطر المتعلقة بها، وكذلك آثار هذه الحقوق على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية.

التعريف بالمصطلحات الرئيسية:

الحقوق في المنشآت الأخرى: التدخل التعاقدية وغير التعاقدية والذي يعرض المنشأة لتقلبات في العوائد الناتجة عن أداء منشأة أخرى، ويمكن التذليل على الحقوق في المنشآت الأخرى بإقتناء أدوات حقوق ملكية أو دين مثل مخصص التمويل، دعم السيولة، ولكنه غير محدد بذلك، وتتضمن الوسائل التي تؤدي إلى وجود سيطرة أو سيطرة مشتركة ولا يشترط للمنشأة أن يكون لديها حقوق في منشأة أخرى فقط بسبب العلاقة النموذجية بين العميل والمورد.

المنشأة المهيكلة: المنشأة التي تم تصميمها على أساس أن حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة ليس العاملين المسيطران في تقرير من يسيطر على المنشأة .

نطاق تطبيق المعيار:

يتطلب المعيار تطبيقه من قبل المنشأة التي لها حقوق في الشركات التابعة والترتيبات المشتركة، الشركات الزميلة، المنشآت المهيكلة غير الموحدة.

هدف المعيار:

يهدف إلى بيان متطلبات الإفصاح الواجب على الشركة عرضها عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم:

- ✓ طبيعة حصصها في الشركات الأخرى والمخاطر المرتبطة لها
- ✓ تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية.²

¹ عريوة رشيد، مرجع سابق، ص ص 72-73.

² خالد جعرات، مرجع سابق، ص 42.

المطلب الرابع: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية في ما يخص الحسابات المجمعة

نظرا لأن معايير التقارير المالية الدولية تطور بصفة مستمرة تبعا لتطور علم المال والأعمال، وفي ظل تكيف الجزائر لنظامها محاسبي المالي وفق معايير التقارير المالية الدولية فهي من الدول المعنية بهذه التطورات، ولمعرفة مدى الإستجابة لمتطلبات التوافق بين النظام المحاسبي المالي منذ بداية تطبيقه وبين ما تشهده معايير التقارير المالية من تعديلات وإصدارات مستحدثة، ولتقييم مدى توسع فجوة الاختلاف سنحاول القيام بمقارنة بين ما تضمنه SCF و IAS /IFRS من مستجدات وتعديلات لاحقة في ما يخص الحسابات المجمعة .

1- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص طريقة عرض القوائم المالية (IAS/IFRS) و (SCF)

الجدول رقم (02): مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص طريقة عرض القوائم المالية (IAS/IFRS) و (SCF)

البيان	IFRS/IAS	SCF
القوائم المالية	قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية.	الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة.
عرض القوائم المالية	قائمة المركز المالي: هي القائمة التي تصور المركز المالي للوحدة الاقتصادية بتاريخ معين، وهي المرآة التي ينعكس عليها المركز المالي للوحدة في التاريخ الذي وضعت فيه، كما حدد الحد الأدنى للبنود التي يجب أن تعرض في قائمة المركز المالي، والتمييز بين العناصر المتداولة والعناصر غير متداولة إستناداً لمبدأ السنوية قائمة الدخل الشامل: يعرض مجموعة من البنود المصنفة حسب طبيعتها (بما فيها حصة الدخل الشامل الآخر للمؤسسات الزميلة والمشاريع	الميزانية: تقدم الميزانية وفق جدول وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم (العناصر الجارية والعناصر غير جارية). جدول حساب النتائج: يتم فيه عرض بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة، كما حدد الحد الأدنى للمعلومات التي يتضمنها، وفي حالة جدول حساب النتائج المدمج فهو يتطلب معلومات إضافية.

<p>كما يتم تصنيف فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائفها.</p> <p>جدول تدفقات الخزينة: تعرض فيه التدفقات النقدية والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة (التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية) وذلك باستخدام الطريقة مباشرة أو غير مباشرة.</p> <p>جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.</p> <p>ملحق الكشوف المالية: يشمل ملحق الكشوف المالية على كل المعلومات التي تكتسي طابعاً هاماً أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.</p>	<p>المشتركة التي يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية). كما يمكن تصنيف الأعباء حسب وظيفتها لكن يتطلب معلومات إضافية حول طبيعة هذه الأعباء، بما في ذلك مصاريف الإهلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين.</p> <p>قائمة التدفقات النقدية: تعرض فيه التدفقات النقدية والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة (التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية) وذلك باستخدام الطريقة مباشرة أو غير مباشرة.</p> <p>قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تعكس التغيرات في حقوق الملكية في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير المالية.</p> <p>الإيضاحات: تقدم معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية التي تم إختيارها، والمعلومات الغير معروضة بالقوائم المالية ولكن ضرورية لفهم أي منها، وطالما أن الأمر مجدي فتعرض المؤسسة الملاحظات بطريقة منتظمة وعمل إشارات مرجعية لكل بند في القوائم المالية.</p>
--	---

<p>تتمثل عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في الآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - الأصول: المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156؛ - الخصوم: المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156؛ - رأس المال: المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156؛ - المنتجات: المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156؛ - الأعباء: المادة رقم 29 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156. 	<p>وتتمثل عناصر القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في الآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - الأصل. - الإلتزام. - حقوق الملكية. - الدخل. - المصروفات. 	<p>تعريف عناصر القوائم المالية</p>
---	--	------------------------------------

المصدر: من إعداد الطالبتين إستنادا إلى القوانين المنظمة للنظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى نفس القوائم المالية الواردة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS/IAS) كذا طرق عرضها، كما أن النظام المحاسبي المالي تبنى قائمتين جديدتين هما جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة وهذا لما تكتسيه هاتين القائمتين من أهمية تكمن في توفير المعلومات المفيدة حول التدفقات النقدية الناشئة عن مختلف أنشطة المؤسسة (التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية)، وكذا أي حركة في رؤوس الأموال في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير المالية.

2- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص إندماج الأعمال (IAS/ IFRS03) و (SCF)

في مارس 2004 إستبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار IAS22 بالمعيار "IFRS3 إندماج الأعمال"، ويعتبر هذا المعيار جزء من جهد مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية من أجل تطوير إعداد التقارير، وفي المقابل وعلى عكس معيار التقرير المالي الدولي "IFRS 03" الذي نص على تطبيق طريقة الشراء على إندماج الأعمال مهما كان شكل الإندماج ومنع إستخدام طريقة التكامل الشامل، أما النظام المحاسبي المالي عالج جميع المؤسسات في حالة السيطرة باستخدام طريقة التكامل الشامل، وبالنسبة لفارق الإقتناء أو الشهرة والتي لا تنتج إلا باستخدام طريقة الشراء، فالنظام المحاسبي المالي إعتترف بالشهرة الموجبة كأصل غير ملموس وأمر بأن تخضع لإختبارات نقص القيمة مرة على الأقل في السنة وهو ما أقره المعيار IFRS 03، إلا أن النظام المحاسبي المالي على عكس ما نص عليه هذا المعيار إعتبر الشهرة أصل قابل للإهلاك يتم تحديد عمرها والقسط السنوي لاهتالكها، أما الشهرة السالبة والتي لا يعترف بها المعيار IFRS3، حيث نص النظام المحاسبي المالي على أن تسجل ضمن الأصول غير الجارية تحت عنوان منفصل في شكل تخفيض للأصل.¹

وتجدر الإشارة هنا إلى أهم الفروقات البنينة في المحاسبة عن إندماج الأعمال بين معايير التقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي كما يلي:

الجدول رقم (03): الفروقات البنينة بين النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير التقرير المالي الدولي IFRS03 في

ما يخص محاسبة إندماج الأعمال

البيان	معايير التقارير المالية IFRS 03	النظام المحاسبي المالي
العمليات التي يشملها الإندماج	الإندماج، الإتحاد والسيطرة.	عمليات هيكلية المجموعة وحصولها على سيطرة شاملة.
طريقة الشراء للمحاسبة عن الإندماج	تعتمد في القياس على القيمة العادلة.	طريقة توحيد المصالح المشتركة التي تعتمد في القياس على القيمة الدفترية.

¹ تخنوني أمال، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة باتنة 1، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تدقيق محاسبي، الجزائر، 2019/2018، ص 301.

<p>لا يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة.</p>	<p>لا يتم الاعتراف بالأصول المحتملة لكن يتم الاعتراف بالالتزامات المحتملة فقط إذا كانت تستوفي شروط الاعتراف.</p>	<p>الاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة</p>
<p>تقاس الشهرة بحصتها في القيمة الدفترية لصافي الأصل المشتري وتخضع لإختبار تدني القيمة إذا كانت موجبة وتسجل كإيراد إذا كانت سالبة في جدول حساب النتائج.</p>	<p>تقاس باستخدام بديلين: طريقة الشهرة الجزئية أو طريقة الشهرة الكاملة وتخضع الشهرة الكاملة (بما فيها حقوق الغير المسيطر عليها) لإختبار التدني في القيمة إذا كانت موجبة، وإذا كانت سالبة تسجل كإيراد في قائمة الدخل .</p>	<p>قياس الشهرة</p>
<p>تقاس بحصتها بالقيمة الدفترية لصافي الأصل المشتري.</p>	<p>تقاس باستخدام بديلين: إما تضمينها في الشهرة أو قياس حصتها بالقيمة العادلة لصافي الأصل المشتري.</p>	<p>الحقوق غير المسيطر عليها</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين إستنادا إلى نصوص النظام المحاسبي المالي ونصوص معايير التقارير المالية الدولية. تجدر الإشارة هنا إلى أنه إلى جانب هذه الاختلافات تبقى بعض الفروقات الأخرى الناشئة عن متطلبات المعايير الأخرى كتحديد تكلفة الشراء، قياس الضرائب المؤجلة ومفهوم السيطرة... إلخ. وبالرغم من أن هذا المعيار تم إصداره سنة 2004 وأشار إليه النظام المحاسبي المالي ضمناً ولو بصورة ضيقة ساهمت في نشوء فجوة التباعد عند إصدار النظام المحاسبي المالي، إلا أن تعديله وإصدار نسخة في العام 2008 وإرتباطه بمعايير جديدة في مجال القياس والإفصاح جعله من الإصدارات الحديثة بإضافة إرشادات تطبيق موسعة، مع بعض إستثناءات النطاق بخصوص المشاريع المشتركة وهو ما يعد غائب في ظل النظام المحاسبي المالي الذي لم يعرف أي إصدار يوافق أو يساير هذه التحديثات.¹

¹ تخنوني أمال، مرجع سابق، ص 302.

3- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص القوائم المالية الموحدة (IFRS 10) و(IAS/SCF):

إن الهدف من المعيار IFRS 10 هو نشر معيار واحد حول التجميع، وجاء هذا المعيار لغرض إزالة عدم الإتساق وبعض التعقيدات لحالات خاصة، حيث يتضمن تعريفاً أكثر وضوحاً لمفهوم السيطرة وحقوق التصويت أي الحالات التي يسيطر فيها المستثمر على مؤسسة أخرى ولكن ليست له الأغلبية في حقوق التصويت والعلاقة بين المالك والوكيل، ويقدم أيضاً نموذجاً موحداً لتوحيد جميع أنواع المؤسسات، حيث يوفر تعريفاً للتحكم من خلال توضيح ثلاث مفاهيم أساسية (التجميع، السيطرة والرقابة)، وتعد السيطرة من خلال إقتناء أسهم شكل من أشكال الإندماج، ومفهوم السيطرة يختلف من نظام لآخر، وجاء المعيار IFRS10 لتبني مفهوم جديد للسيطرة يخالف المفهوم الوارد في المعيار السابق IAS27، والوارد حالياً في المعيار IFRS 3 والنظام المحاسبي المالي لتبني بدوره المفهوم الوارد في المعيار IAS27، وتجدر الإشارة إلى أن تقدير السيطرة وقياسها هو الآخر يختلف من نظام لآخر، مما يؤدي إلى إختلاف الأعمال التي يشملها الإندماج، وعلى خلاف معايير معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب المحاسبة عن إندماج الأعمال بطريقة الشراء التي تعتمد على القيمة العادلة فإن النظام المحاسبي المالي يعتمد القياس على أساس القيمة الدفترية، وهذا سوف يعيق تجميع الحسابات المعدة بأسس مختلفة بغرض التوحيد ويخفف من قابلية مقارنة القوائم المالية الموحدة على الصعيد الدولي.

وهو ما كان النظام المحاسبي المالي غائباً عنه تماماً بإعتباره أشار إلى المعيار IAS27 فهو ملزم بمتابعة المستجدات الواردة عن طريق إصدار قواعد وفقرات مكتملة تعالج الحالات الواردة في المعيار الجديد IFRS10 وتعديل الفقرات السابقة الخاصة بالمعيار IAS27 بما يوافق التعديلات الحاصلة.

4- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص الترتيبات المشتركة (IFRS 11) و(IAS/SCF):

يزيل المعيار IFRS 11 أسلوب حصص الملكية في المشروعات المشتركة ويعوضه بأسلوب الترتيبات المشتركة، ويقوم على منهج مستند على المبادئ لتحديد المعالجة الحاسبية للإتفاقيات المشتركة، من أجل ذلك هذا المعيار يلغي التجميع النسبي في الترتيبات المشتركة ويتطلب أن تصنف الإتفاقيات المشتركة على أنها مشاريع مشتركة، يتم إحتسابها بإستخدام ومن المتوقع ان هذا التغيير يجد من الإختلافات بين مجموعة المعايير لنفس المجال، وبالإشارة لما سبق وبالنظر لما ورد في النظام المحاسبي المالي نجد أنه أصدر فقرات توافق بعض متطلبات المعيار IAS31 ولم يستوفي جميع شروط تطبيقه، وتتبع إصدارات هيئة التشريع المحاسبي في الجزائر منذ بداية تطبيقه وإلى غاية الآن فلاوجود لأي قواعد أو فقرات توافق النقص المطروح في متطلبات تطبيق المعيار القديم IAS31 أو تساير متطلبات تطبيق المعيار الجديد الذي جل محله IFRS11.

5- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص الإفصاح عن الحصص في المؤسسات الأخرى (IAS/ IFRS 12) و(SCF)

يهدف المعيار إلى الجمع في معيار واحد فقط إلى الإفصاح عن كل المعلومات التي يجب تقديمها حول المساهمة في الفروع، الترتيبات المشتركة وفي المؤسسات الزميلة، وفي المقابل النظام المحاسبي المالي منذ بداية تطبيقه وإلى غاية الآن لم يصدر أي فقرات أو قواعد تشير لما ورد في صلب المعيار الجديد أو تكون على الأقل مكملة للفقرات السابقة المتعلقة بالإفصاح في نفس المجال، الأمر الذي ساعد على توسع فجوة الاختلاف¹.

¹تخونني أمال، مرجع سابق، ص 310.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

نظراً لأن موضوع محاسبة المجمعات وإعداد القوائم المالية المجمعة يعتبر ذو أهمية وحيوية من حيث تأثيره على قرارات المستثمرين خاصة إذا تعلق الأمر بالأسهم لذا فقد تعددت الدراسات التي تناولت موضوع محاسبة المجمعات، لذا فقد تم توظيف دراسات مختلفة تتوافق مع موضوع البحث من بينها مايلي:

المطلب الأول : الدراسات الأجنبية السابقة

1- Preparing Consolidated Financial Statements in Accordance with IFRS، M.T. Kenzhebayeva، S.A. Issakova، Sh. Moldabekova:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تفاصيل إعداد البيانات المالية الموحدة في شركات كازاخستان وفقاً للتقارير المالية الدولية إضافة إلى كيفية تحديد وتقييم الأصول والخصوم المختارة للرقابة وكيفية تحديد الشهرة المكتسبة أثناء دمج الأعمال. ولتحقيق هذه الأهداف تم الإعتماد على المنهج الوصفي فقط الذي تم من خلاله التطرق إلى أهم مهمة عند إعداد البيانات المالية الموحدة وهي تحديد النطاق التوحيد والسيطرة على العلاقات بين الشركات، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير أن مهمة تحديد نطاق التوحيد والسيطرة على العلاقات بين الشركات شرطاً أساسياً لتوحيد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وأن عند إعداد البيانات المالية الموحدة يجب أن تعتمد الشركة الأم على نفس السياسة المحاسبية للمعاملات المماثلة، كما تضمن لنا معايير إعداد تقارير المالية تقييماً أكثر دقة للوضع المالي للشركة، كما إقتترحت هذه الدراسة على تحديث البيانات المالية الموحدة بما يتوافق مع المعايير الدولية من أجل تحسين جودة وموثوقية المعلومات.

2- sihamkaredim 2018 Presentation des comptes consolidés selon le plan comptable، algerien 2018:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية عرض الحسابات الموحدة حسب دليل الحسابات الجزائري من خلال معرفة مفهوم توحيد الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي المالي وإعطاء صورة واضحة لتطبيق أساليب وتقنيات التوحيد في الجزائر، ولتحقيق هذه الأهداف تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجزء النظري من خلال عرض الحسابات الموحدة حسب النظام المحاسبي المالي إضافة إلى التطرق إلى مفهوم التوحيد وعلى المنهج التحليلي في الجزء العلمي من خلال القيام بإعادة معالجة الحسابات الفردية للشركات التابعة من أجل إنشاء وتقديم ميزانية عمومية موحدة للمجمع، توصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن الغرض من البيانات المالية هو توفير معلومات حول الكيان الذي تقدمه، بحيث يجب أن تكون هذه المعلومات المالية موثوقة وذات صلة وقابلة للمقارنة والفهم، وتلتزم الشركة بإعداد بيانات مالية.

موحدة إذا كانت تسيطر على شركة واحدة أو عدة شركات، كما إقترحت هذه الدراسة نشر التقارير المالية على الموقع الإلكتروني تلبية لإحتياجات المستخدمين.

3- Consolidation theories push-down accounting, Catherinebaluch 2017:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النظريات التقليدية للتوحيد مع التركيز على الملائمة والإخلاص التمثيلي للمعلومات التي تقدم لصناع القرار إضافة إلى ذلك يتم فحص إجراءات المحاسبية المدفوعة لتحديد ما إذا كان يمكن إستخدامها للتخلص من تعقيد عملية الدمج، ولتحقيق هذا الهدف تم الإعتماد على المنهج الوصفي عند التطرق إلى النظرية التقليدية والمعاصرة للكيان إضافة إلى الأساس المنطقي لنظريات التوحيد، وتوصلت هذه الدراسة أن مجلس معايير الحاسبة المالية يعتقد أنه قد نجح في تحسين الملائمة و التمثيل للتقارير المالية لدمج الأعمال، كما إقترحت أنه يتم تقييم مجموعات الأعمال والمراجعات الموصى بها لتحقيق التقارب العالمي في هذا المجال.

4-Audit des comptes consolidés ,LAIB Fatima Zahra, 2017:

هدفت هذه الدراسة إلى عرض الحسابات الموحدة لمجمع سيليلوز وهذا لإعطاء رؤية للمساهمين وشركاء ودائنين من أجل تقييم الوضع المالي لنتائج وتغيرات في حقوق الملكية و تدفقات الخزينة، ولتحقيق هذا الهدف تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال التطرق فيه إلى تقنيات توحيد وتدقيق الحسابات الموحدة و تم الإعتماد على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال عرض و تحليل القوائم المالية الأربعة لمجمع سيليلوز للورق الصناعي، كما إقترحت هذه الدراسة في الأخير يجب على المراجع الخارجي إتقان عملية توحيد من أجل تقدير المعلومات الواردة في الحسابات الموحدة حيث يتعين على المجموعات إنشاء إجراءات التوحيد متوافقة و متكيفة مع اللوائح المعمول بها

5-The need for public sector consolidated financial :statements,Andreeacirstea, 2014

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ما إذا كانت هناك حاجة إلى توحيد البيانات المالية في القطاع العام وتحديد الخطوط العريضة لنشاط الهيئات التنظيمية الدولية، فيما يتعلق بإصدار معايير محددة بخصوص هذا الموضوع وكذا معرفة إمكانية تطبيق نفس المعايير في كلا القطاعين، ولتحقيق هذا الهدف تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال التطرق إلى الأدبيات المتعلقة بالبيانات المالية الموحدة للقطاع العام، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن الغرض من البيانات المالية هو عرض وجهة نظر حقيقية وعادلة للأداء المالي و المركز المالي للكيان و أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تستند إلى معايير القطاع الخاص، كما إستنتجت هذه التقارير المالية الموحدة تحسن و تضفي قيمة على نظام تقارير القطاع العام فيما يتعلق بالأداء المالي، كما إقترحت هذه الدراسة في الأخير أنه يجب على كيانات القطاع العام أن تعد هذه التقارير الموحدة وتلعب الحكومات و الهيئات التنظيمية دورا مهما في الأخذ بهذه الممارسات و إدخالها في القطاع العام.

المطلب الثاني: الدراسات العربية السابقة

1- توحيد حسابات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبية الدولية (زينب بوغازي 2016/2017):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تحكم المجمعات الاقتصادية في الجزائر بأسس وقواعد إعداد القوائم المالية المدجة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الحديثة ومدى إستجابة النظام المحاسبي المالي لهذه التغيرات، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الإعتماد على المنهج التاريخي في الجانب النظري من خلال التطرق إلى النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية، وتم الإعتماد على المنهج الوصفي من خلال المعالجة المحاسبية لعناصر الميزانية الموحدة وكذا المنهج المقارن والتحليلي عند إجراء مقارنة بين المعالجة المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى تحكم مجمع صيدال في إعداد قوائم مالية مدجة وأن جميع المعايير والتعديلات ليست قابلة للتطبيق على القوائم المالية الموحدة للمجمع، فبالرغم من توجه النظام المحاسبي المالي إلى تبني بعض من معايير المحاسبة الدولية إلا أن واقع تطبيقها لم يرق إلى مستوى المطلوب، كما إقتترحت هذه الدراسة في الأخير ضرورة إستعانة مجمع صيدال بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية الجديدة حال إعتمادها من قبل الهيئات المحاسبية بدلا من المعايير الملغاة من قبل مجلس المحاسبة الدولية، حيث يوفر ذلك على معدي القوائم المالية تكلفة التحول مرة أخرى إلى المعايير الجديدة عند حلول تاريخ تطبيقها.

2- قياس مدى إستجابة القوائم المالية المجمع وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، وإنعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي (شنوف حمزة، 2016/2017):

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى إستجابة القوائم المالية المجمع المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية، ومدى إنعكاس تطبيقها على نتائج التحليل المالي، بالإضافة إلى التعرف على خاصية التحليل المالي للحسابات المجمع، وتحديد خصوصياتها مقارنة بالتحليل المالي للقوائم المالية الفردية، ولتحقيق هذه الأهداف تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال بعض المعايير التي تناولت تجميع الحسابات، في حين تم الإعتماد على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال قياس مدى إستجابة مجمع صيدال للمتطلبات معايير المحاسبة الدولية الخاصة بكل من عرض القوائم المالية وتجميع الحسابات، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى وجود إستجابة تتجاوز 50% في تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات، كما توصلت إلى أن القوائم المالية المدجة تأثر سلبا على كل من نتائج النسب المالية والأموال الخاصة بشكل عام، وتأثر بالإيجاب على إجمالي الأصول، كما إقتترحت هذه الدراسة في الأخير ضرورة إعادة النظر في القوانين والتعليمات الخاصة بتطبيق النظام المحاسبي المالي بصفة عامة والمعايير الخاصة بتجميع الحسابات بصفة خاصة، خاصة مع التطورات المستمرة

في تصحيح، ونشر معايير التقارير المالية الدولية الجديدة، وهذا ما يجعل فجوة الإستجابة لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية عند إعداد القوائم المالية معدة وفق النظام المحاسبي المالي كبيرة بمرور الوقت.

3- الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي (شعيب شنوف، 2006/2007):

هدفت هذه الدراسة إلى عرض الإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات، مع محاولة المقارنة بين الأنظمة المحاسبية الأمريكية، الدولية، الفرنسية، والنظام المحاسبي المالي، وإلى عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين، بإضافة إلى محاولة دراسة المشاكل المحاسبية للنشاطات الدولية للشركات متعددة الجنسيات، ولتحقيق هذه الأهداف تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال بعض الفصول المتعلقة بإستعراض النظام المحاسبي المالي والتوحيد المحاسبي العالمي، في حين تم الإعتماد على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال عرض قوائم مالية للشركة الأم بريتيش بيتروليوم الدراسة و كذا للشركة الوطنية للبتروول سونطراك، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى وجود إختلاف في الممارسات المحاسبية نظرا لإختلاف الأنظمة المحاسبية من بلد لآخر وينبغي أن تخضع لقواعد وإجراءات محاسبية تتماشى مع المشاكل المحاسبية الموجودة على مستوى الدولي بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، كما إقترحت هذه الدراسة ضرورة العمل على تقليص فجوة الإختلاف وتحقيق التوافق الدولي من خلال إقتراح الحلول في شكل معايير محاسبية وذلك بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة تفيد من حيث محتواها الأطراف المعنية لإتخاذ قراراتهم الإستثمارية.

4- القوائم المالية المدجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، (الطيب مداني، 2015):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية المدجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية مع التركيز على المعايير المتعلقة بالتجميع وأهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص التجميع الحسابات بالإضافة للمشاكل التي تواجه معدي هذه القوائم، ولتحقيق هذه الأهداف تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال التطرق للتجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة ما بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وعلى المنهج التحليلي من خلال التطرق إلى كيفية إعداد القوائم المالية المدجة والإجراءات العملية والصعوبات التي ترافقها والتي لا يمكن معرفتها إلا عند الممارسة، وتوصلت هذه الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يعتمد على أسلوب التكامل الشامل وطريقة المعادلة عند إعداد الحسابات المجمعة وذلك وفقا لما جاء به المعايير المحاسبة الدولية وبذلك أصبحت القوائم المالية المدجة تعبر بصورة صادقة و أكثر شفافية، و تسهل عملية إجراء مقارنات، كما إقترحت هذه الدراسة في الأخير ضرورة التوفيق ما بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية وذلك عن طريق مراعاة التنسيق والتوفيق ما بين الدول الأخرى، وضرورة و تسهل عملية إجراء مقارنات، كما إقترحت هذه الدراسة في الأخير ضرورة التوفيق ما بين النظام المحاسبي المالي و

تسهل عملية إجراء مقارنات، كما إقترت هذه الدراسة في الأخير ضرورة التوفيق ما بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية وذلك عن طريق مراعاة التنسيق والتوفيق ما بين الدول الأخرى، وضرورة تمييز النصوص التشريعية المتعلقة بالتجميع في النظام المحاسبي المالي لأنها مستمدة من معايير ألغيت أو عدلت بعد تطبيق هذا النظام في الجزائر والمعايير المحاسبة الدولية وذلك عن طريق مراعاة التنسيق والتوفيق ما بين الدول الأخرى، وضرورة تمييز النصوص التشريعية المتعلقة بالتجميع في النظام المحاسبي المالي لأنها مستمدة من معايير ألغيت أو عدلت بعد تطبيق هذا النظام في الجزائر تمييز النصوص التشريعية المتعلقة بالتجميع في النظام المحاسبي المالي لأنها مستمدة من معايير ألغيت أو عدلت بعد تطبيق هذا النظام في الجزائر.

5- إشكالية توحيد حسابات الشركات الفرعية الأجنبية في ظل الممارسات المحاسبية الدولية المختلفة) بصير هدى، (2018):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وتحليل أهم الفروق في الممارسات المقارنة من قياس، تقرير، إفصاح في القوائم المالية وكذلك الفروق في قواعد التوحيد، وذلك بالتركيز على الأنظمة المحاسبية، الأمريكية، الدولية، الفرنسية، و الجزائرية ولتحقيق هذه الأهداف تم الإعتماد على ثلاث مناهج وفقا لحاجة كل جزء من هذه الدراسة، إذ قسمت هذه الدراسة إلى ثلاث أقسام: وصفي، مقارن، وتحليلي، تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال عرض المفاهيم العامة المرتبطة بالمجمع والقوائم المالية الموحدة، وتم الإعتماد على المنهج المقارن من خلال إستخراج أهم الفروقات وإعطاء نظرة للتباين في هذه الأنظمة في العديد من التطبيقات، وفي الأخير تم الإعتماد على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال تحليل ومناقشة هذه الفروقات ومعرفة أسباب تواجدها بغرض الوصول إلى حلول من أجل التقليل من فجوة الاختلاف، كما توصلت هذه الدراسة في الأخير أنه على الرغم من التوفيق بين المرجعين الدولي والأمريكي إلا أنه تبقى بعض الفروق الناجمة عن الصناعات التي يتم إستثنائها عند إصدار معايير دولية جديدة، وتبين أن التنظيم المحاسبي الجزائري يميل إلى التأطير القانوني كما هو الحال في فرنسا بينما الممارسة تخضع لإطار عمل يميل إلى الإطار الدولي ، كما إقترت هذه الدراسة في الأخير إستخدام المرجع الدولي على مستوى الحسابات الموحدة لتجنب مشاكل المحاسبة المقارنة والمرجع المحلي على مستوى الحسابات السنوية، إذ يفترض على هيئات المحاسبة الجزائرية أن تجتهد لتحديث قواعد نظامها و توفيق التعديلات التي تطرأ على المعايير الدولية و تبنيتها كما هو الحال في فرنسا حتى و إن كان مسارها طويل، إلى جانب تعديل نصوص القانون التجاري و الجبائي بما يتماشى مع قواعد النظام المحاسبي.

6- إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (عريوة رشيد، 2018/2017).

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية والتركيز على بعض الحسابات غير المفسرة من قبل النظام المحاسبي المالي والمتعلقة بالحسابات المجمعة، وكذا المشاكل و الصعوبات المتعلقة بتوحيد الحسابات من منظور النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، ولتحقيق هذه الأهداف تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال عرض المفاهيم العامة المتعلقة بالمجمع و تجميع الحسابات، ، وتم الإعتماد على المنهج تحليلي في الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة مجمع صيدال لمعالجة الإشكالية المطروحة والفرضيات الموضوعية لتحديد ما إذا كان إعداد القوائم المالية المجمعة بالإعتماد على النظام المحاسبي المالي كاف أم أن الإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية ضرورة حتمية، والتطرق إلى كيفية إعداد قوائم مالية فردية وطرق إعداد قوائم مالية مجمعة، كما توصلت هذه الدراسة على أنه لا يتوافق النظام المحاسبي المالي في الجانب المتعلق بتجميع الحسابات مع معايير المحاسبة الدولية ، بحيث أنه لا يمكن الإعتماد على النظام المحاسبي المالي فقط في إعداد القوائم المالية المجمعة، بل الرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية ضرورة حتمية في ظل عدم وجود معايير محاسبية جزائرية تضبط الممارسة المحاسبية، كما إقترحت هذه الدراسة ضرورة مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات التي تمس المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمجمعات، فمن الضروري أن توكل هذه المهمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجنة المعايير التابعة له.

المطلب الثالث : ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

هنا سيتم عرض ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	الدراسات السابقة
تشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إلى توحيد حسابات الميزانية وفق للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية،	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تطرقت لتوحيد حسابات الميزانية في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى توحيد كافة القوائم المالية.	1/ توحيد حسابات الميزانية وفق للنظام المحاسبي المالي و مدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية

<p>وكل منهما إعتمدت في الجانب التطبيقي على منهج المقارن و التحليلي.</p>		
<p>تشترك الدراستين فيكون كل منهما تطرقت إلى إعداد قوائم مالية مجمعة وفق للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية، و كل منهما إعتمدت في الجانب التطبيقي على الجانب التحليلي</p>	<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها ركزت على إنعكاسات تطبيق القوائم المالية المجمعة على نتائج التحليل المالي في حين أن الدراسة الحالية لم تتطرق له بل تطرقت لإعداد القوائم المالية المجمعة وفق للنظام المحاسبي المالي و مدى تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية</p>	<p>2/قياس مدى إستجابة القوائم المالية المجمعة وفق نظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية، و انعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي</p>
<p>تشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إلى التوحيد المحاسبي، و كل منهما إعتمدت في الجانب التطبيقي على المنهج التحليلي</p>	<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون أنها تطرقت إلى الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات ولم تتطرق إلى إعداد القوائم المالية المجمعة في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى إعداد القوائم المالية المجمعة وفق للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية و لم تتطرق إلى الشركات المتعددة الجنسيات .</p>	<p>3/الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي</p>
<p>تشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إعداد قوائم مالية مجمعة وفق للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية و كل منهما إعتمدت في الجانب التطبيقي على المنهج التحليلي</p>	<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون أنها ركزت على إعداد قوائم مالية مجمعة وفق للنظام المحاسبي المالي و معايير محاسبة الدولية في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى دراسة مقارنة بين ماجات به المعايير محاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي فيما يخص محاسبة المجمعات .</p>	<p>4/القوائم المالية المدججة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية</p>

<p>تتشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إلى قواعد التوحيد المحاسبي و كل منهما إعتمدت في الجانب التطبيقي على المنهج المقارن و التحليلي</p>	<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون أنها ركزت على فروق في قواعد التوحيد و ذلك بالتركيز على الأنظمة الأمريكية، الدولية، الفرنسية و الجزائرية في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية</p>	<p>5/ إشكالية توحيد حسابات الشركات الفرعية الأجنبية في ظل الممارسات المحاسبية الدولية المختلفة</p>
<p>تتشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إلى إعداد قوائم مالية مجمعة وفق للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وكل منهما إعتمدت في الجانب التطبيقي على المنهج التحليلي</p>	<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون أنها ركزت على إعداد قوائم مالية مجمعة وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى إعداد قوائم مالية مجمعة و مدى تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية من خلال إجراء مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية فيما يخص تجميع الحسابات</p>	<p>6/ إعداد القوائم المالية المجمعة وفق للنظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية</p>
<p>تتشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إعداد قوائم مالية مجمعة وفق للتقارير المالية الدولية و كل منهما إعتمدت في الجانب التطبيقي على المنهج التحليلي.</p>	<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون أنها ركزت على إعداد البيانات المالية الموحدة وفقا للتقارير المالية الدولية فقط في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى إعداد القوائم المالية المجمعة وفق للنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.</p>	<p>1- Preparing Consolidated Financial Statements in Accordance with IFRS، M.T. Kenzhebayeva، S.A. IssakovaA.Sh. Moldabekova2015 .</p>

<p>تتشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إلى عرض الحسابات الموحدة ومفهوم توحيد الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي وكل منهما إتمدت في الجانب التطبيقي على المنهج التحليلي.</p>	<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون أنها ركزت على عرض الحسابات الموحدة ومفهوم توحيد الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي فقط الجزائرية في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى مفهوم توحيد الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي وكذا وفقا معايير المحاسبة الدولية.</p>	<p>2- sihamkaredim 2018 Presentation des comptes consolidés selon le plan comptable algerien2013.</p>
<p>تتشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إلى مفهوم التوحيد المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وكل منهما إتمدت في الجانب التطبيقي على المنهج الوصفي.</p>	<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون أنها تطرقت إلى مفهوم التوحيد المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية فقط في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى مفهوم التوحيد المحاسبي في كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية .</p>	<p>3- Consolidation theories push-down accounting,CatherinebaU</p>
<p>تتشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إلى عرض الحسابات الموحدة وكذا تقنيات التوحيد وكل منهما إتمدت في الجانب التطبيقي على المنهج التحليلي.</p>	<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون أنها تطرقت إلى عرض الحسابات الموحدة وكذا تقنيات التوحيد فقط في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى عرض الحسابات الموحدة وتقنيات التوحيد في كل من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية .</p>	<p>4- Audit des comptes consolidés ,LAIB Fatima Zahra, 2017.</p>

<p>تتشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إلى توحيد البيانات المالية وكل منهما إعتمدت في الجانب التطبيقي على المنهج الوصفي.</p>	<p>تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون أنها تطرقت إلى توحيد البيانات المالية في قطاع العام في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى توحيد البيانات المالية وفقا للنظام محاسبي المالي وكذا معايير المحاسبة الدولية.</p>	<p>5- The need for public sector consolidated financial statements,Andreeacirste, 2014.</p>
---	---	--

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الدراسات العربية والأجنبية السابقة .

خلاصة الفصل

في الأخير يمكن القول أن مجمع الشركات عبارة عن مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها إقتصاديا والمستقلة عن بعضها البعض، بحيث تتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة، تكون شركات المجمع تحت إدارة وسيطرة الشركة الأم، إذ تقوم الشركة الأم بالإعتماد على تقنية التجميع لعرض إجمالي العمليات التي تربط بين الشركة الأم والشركات الفرعية في شكل قائمة واحدة، حيث حدد النظام المحاسبي المالي إختيار طريقة التجميع الحسابات حسب نسبة مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة، حيث حدد طريقتين للتجميع هما طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة، عندما تكون نسبة المساهمة أكبر من 50% فإنه يتم إستعمال طريقة التكامل الشامل، وعندما تكون نسبة المساهمة بين 20% و 50% أو نسبة المساهمة تكون متساوية فإنه يتم إستعمال طريقة المعادلة، وإعتمادا على نسبة المساهمة تحدد نوع الرقابة إما السيطرة تامة أو تأثير ملموس أو سيطرة مشتركة.

أن عملية التجميع الحسابات تمر بعدة المراحل من أجل الوصول في النهاية إلى حسابات مجمعة تعكس الذمة المالية الحقيقية للمجمع، إذ تبدأ بمعالجة الحسابات المتجانسة ثم إقصاء كل العمليات الداخلية بين المجمع، ثم تتم عملية توزيع رؤوس الأموال الخاصة، إذ تحظى الحسابات المجمعته إهتماما من طرف معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال إصدار كل من المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS10، IFRS11، IFRS12 إذ نص المعايير الدولي للتقرير المالي IFRS 10 وجود ثلاث طرق للتجميع الحسابات ألا وهي طريقة التكامل الشامل، طريقة المعادلة، طريقة التوحيد النسبي.

ولمعرفة مدى الإستجابة لمتطلبات التوافق بين النظام المحاسبي المالي منذ بداية تطبيقه وبين ما تشهده معايير التقارير المالية من تعديلات وإصدارات مستحدثة، تم القيام بين ما تضمنه SCF و IAS /IFRS من مستجدات وتعديلات لاحقة في ما يخص الحسابات المجمعته، في الأخير يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي ركز على تطبيق تقنية التجميع المحاسبي من خلال طريقتين للتجميع وهوما طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة، عكس معايير المحاسبة الدولية التي تنص على أن طرق التجميع هي ثلاث: التوحيد الشامل، التوحيد النسبي وطريقة المعادلة.

الفصل الثاني:

الدراسة التحليلية

تمهيد الفصل

بعد عرض الجانب النظري لموضوع محاسبة المجمعات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، إرتى الطالب في هذا الفصل إعداد الدراسة التطبيقية محاولاً بذلك إسقاط أهم النقاط التي تم التعرض لها في الجانب النظري، و بغرض تحقيق ذلك تم إختيار مجمع كوندور- بروج بوعرييج- لإعداد الدراسة التطبيقية، وذلك من خلال تحليل الوثائق الضرورية التي تم تزويدنا بيها، والتي من خلالها سنقوم بالإطلاع على خطوات إعداد القوائم المالية المجمع حسب النظام المحاسبي المالي لمجمع كوندور، مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في الحسابات المجمع .

و من خلال هذا المنطلق سيحاول الباحث تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول دراسة مقارنة وتطبيقية لمحاسبة المجمعات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية يتضمن ثلاث مطالب: بطاقة فنية لمصلحة المالية والمحاسبة لمجمع كوندور، خطوات إعداد القوائم المالية المجمع حسب النظام المحاسبي المالي لمجمع كوندور، مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في الحسابات المجمع.

المبحث الثاني فسيتم فيه عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

المطلب الأول: بطاقة فنية لمصلحة المالية والمحاسبة لمجمع كوندور

➤ إسم الشركة: شركة ذات أسهم كوندور إلكترونيك SPA CONDOR ELECTRONICS

➤ المركز التجاري: Condor

➤ الشكل القانوني: شركة ذات أسهم SPA

➤ رقم السجل التجاري: B04277202

➤ رقم التعريف الجبائي: 000234046277228

➤ تاريخ تأسيس الشركة: 2002/02/09

➤ العلامة المسجلة: تم تسجيلها في 30 أفريل 2003

➤ قيمة رأس المال: 4.277.000.000.00

➤ رئيس مجلس الإدارة: بن حمادي عبد الرحمان

➤ رئيس مجلس الإدارة: بن حمادي عبد الرحمان

➤ المدير العام: بن حمادي عمر

➤ العنوان: المنطقة الصناعية طريق مسيلة نوح 70.....161 برج بوعريبرج 34000- الجزائر .

➤ البريد الإلكتروني: info@condor.dz

1- تعريف مصلحة المالية والمحاسبة

تمثل مهامه مصلحة المالية والمحاسبة في مراقبة، متابعة وتنسيق مختلف النشاطات المالية والمحاسبية، وتسجيل جميع العمليات اليومية كالشراء، التسديدات وغيرها بالإضافة إلى تحصيل المداخيل، مسك ومتابعة عمليات الحسابات البنكية و الصندوق.

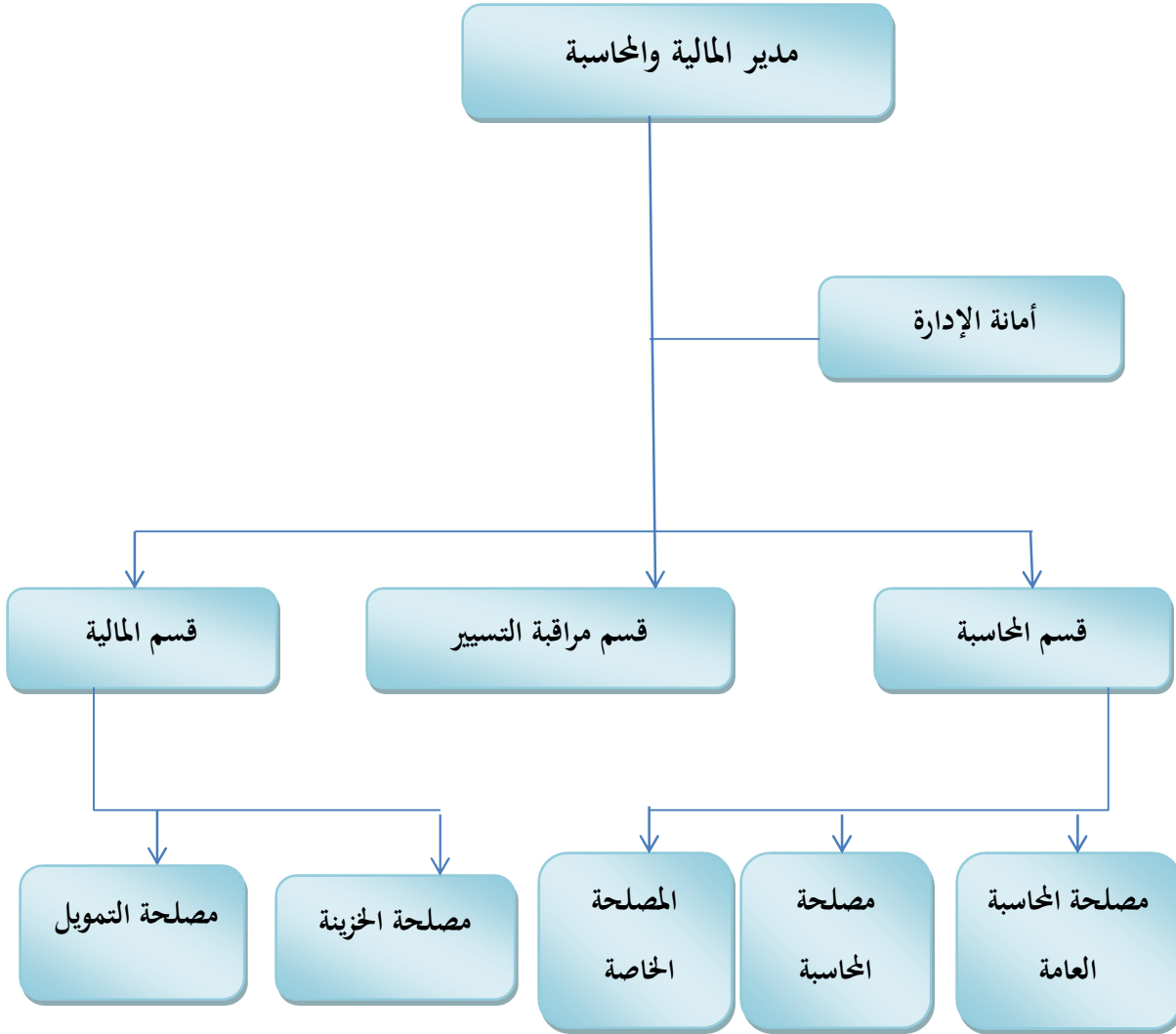
2- أهداف مصلحة المالية والمحاسبة

- ✓ يتمثل الهدف الأساسي لمجمع كوندورو كغيره من المؤسسات الأخرى في تحقيق أكبر ربح ممكن بأقل التكاليف؛
- ✓ يهدف المجمع إلى الرفع من الإنتاجية؛
- ✓ تطوير الإنتاج كما ونوعا؛
- ✓ تحقيق الأرباح وهذا للمحافظة على المركز المالي؛
- ✓ تشجيع العمال عن طريق الحوافز والعلاوات.

2- الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة لشركة كوندور

يتمثل الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01) : الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة لشركة كوندور



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات المقدمة من طرف مجمع كوندور.

المطلب الثاني : خطوات إعداد القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي على مستوى مجمع كوندور

يقوم مجمع كوندور بإعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال تجميع القوائم المالية الفردية للشركات الداخلة في محيط التجميع وذلك بعد إجراء بعض التعديلات والمعالجات اللازمة.

1- طريقة تجميع الحسابات المعتمدة على مستوى مجمع كوندور

من أجل تقديم صورة صادقة عن الذمة المالية لمجمع كوندور فإنه يقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة وذلك وفق طريقة تجميع معينة.

بالنسبة لمجمع كوندور فإن طريقة التجميع المعتمدة من طرفه هي طريقة الإدماج (التكامل) الكلي، حيث تقوم هذه الطريقة على جمع حسابات الشركات الداخلة في محيط التجميع مع إستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركات المكونة للمجمع كوندور حيث توجد 19 شركة داخلة في محيط التجميع لشركة كوندور .

❖ تتمثل الشركات التابعة لمجمع كوندور في الملحق رقم (04).

2- تحديد محيط حسابات التجميع على مستوى مجمع كوندور

يتم إعداد الحسابات المجمعة في شركة كوندور وفق مستوى تبعية المؤسسات الداخلة (المشار إليها في الملحق رقم 04) ضمن نطاق المجمع والتي يجب أن تكون 50% فما فوق حتى تدخل الشركة الفرعية في محيط التجميع لشركة كوندور، أي أن شرط دخول الشركة الفرعية لمجمع كوندور في محيط التجميع راجع لنسبة الرقابة التي تمارسها الشركة الأم كوندور على الشركات الفرعية لمجمع كوندور.

3- المراحل المعتمدة في إعداد القوائم المالية المجمعة على مستوى مجمع كوندور

يتم التجميع المحاسبي في مجمع كوندور وفق المراحل التالية:

المرحلة الأولى: مرحلة تجانس المعطيات على مستوى مجمع كوندور

تتلخص هذه المرحلة في توحيد طرق التقييم في شركات المجمع التابعة لمجمع كوندور، حيث تهدف هذه المرحلة إلى جعل كل القوائم المالية للشركات الداخلة في نطاق التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية لمجمع كوندور وبالتالي تكون قابلة للتوحيد.

وهذه بعض الأمثلة عن تجانس المعطيات التي تتم على مستوى مجمع كوندور:

- ✓ تجانس معطيات التثبيتات: تقوم مصلحة المالية والمحاسبة التابعة لمجمع كوندور بتقييم الإهلاكات للتثبيتات المادية والمعنوية التي تظهر في الميزانية بطريقة الإهلاك الخطي، حيث تلتزم الشركات التابعة المشار إليها سابقا بإعداد مخطط إهلاك للتثبيتات المادية والمعنوية المتشابهة التي تملكها وفق نفس الطريقة السابقة ونفس المدة المتبعة من الشركة الأم كوندور.
- ✓ تجانس معطيات المخزونات: تتبع كل شركات مجمع كوندور طريقة (FIFO) الوارد أولا الصادر أولا لتقييم المخزونات.
- ✓ تجانس معطيات المؤونات: تقوم مصلحة المالية والمحاسبة التابعة لمجمع كوندور كل سنة بتعيين المؤونات أي زيادة أو إلغاء مؤونة السنة الجارية.

المرحلة الثانية: مرحلة الإدماج على مستوى مجمع كوندور

تهدف هذه المرحلة إلى إدماج كل من الميزانيات المختلفة وكذلك جداول حسابات النتائج لشركات مجمع كوندور، و إبرازها في شكل موحد ومتجانس، كأن يتم تجميع كل من الأصول غير الجارية لكل من الشركة الأم كوندور ومختلف فروعها (التي تم الإشارة إليها سابقا)، ونفس العملية بالنسبة لكل البنود الأخرى سواء في الميزانية أو في جدول حسابات النتائج، وبما أن مجمع كوندور يتبع أسلوب التكامل الشامل (الذي تم الإشارة إليه في الجانب النظري) يتم جمع عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج للشركات الداخلة في نطاق التجميع مع عناصر الميزانية وجدول حساب النتائج للشركة الأم كوندور بنسبة 100%.

❖ تم تدعيم شكل الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع في الملحق رقم 01، 02، 03.

وفي مايلي سيتم عرض الأصول المجمعة للشركتين SPA TRAVOCOVIA و SPA BORDJ STEE قبل الإدماج لسنة 2019.

1- مرحلة إدماج الميزانية على مستوى مجمع كوندور :

1-1 مرحلة إدماج أصول الميزانية على مستوى مجمع كوندور

يتم جمع أصول شركتين SPA TRAVOCOVIA و SPA BORDJ STEE بنسبة 100% .

الجدول رقم (05) : الأصول المجمعة في مرحلة الإدماج

SPA BORDJ STEE	SPA TRAVOCOVI	الأصول
		<u>الأصول الغير المتداولة</u>
665.96	339339,2038	فارق الإقتناء Good will
	11 036 385,59	الأصول الثابتة الغير ملموسة
	100 029 620,02	الأراضي
		البنائات
14647585.85	40 539 709,23	الأصول الثابتة الملموسة الأخرى
	4 897 452,23	الأصول الثابتة تحت الأمتياز
	42680394.74	الأصول المالية قيد التنفيذ
		إستثمارات في الشركات الزميلة
	5023695.32	مساهمات أخرى و ذمم مدينة أخرى
	3942649.55	الأوراق المالية الثابتة الأخرى
1833.28		القروض و الاصول المالية الأخرى الغير متداولة
		الأصول الضريبية المؤجلة
14677085.09	235702209.89	مجموع الأصول الغير متداولة
		<u>الأصول المتداولة</u>
		حسابات الإتصال
523769.83	189250713.08	مخزون
5030806.04	104275975.77	عملاء
749450.98	63684940.16	مدينون آخرون
93006.18	2351829.92	الضرائب وما يماثلها
		ذمم مدينة أخرى
		إستثمارات والأصول المالية المتداولة الأخرى
222094.15		الخزينة
6619127.18	399305362.76	مجموع الأصول الغير متداولة
21296212.27	653007572.65	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات المقدمة من طرف مجمع كوندور.

2-1 مرحلة إدماج خصوم الميزانية على مستوى مجمع كوندور

تم جمع خصوم الشركتين SPA TRAVOCOVIDA و SPA BORDJ STEE بنسبة 100% .

الجدول رقم (06): الخصوم المجمعة في مرحلة الإدماج

SPA TRAVOCOVIDA	SPA BORDJ STEE	الخصوم
		<u>رأس المال</u>
5896355.93	36245765.71	رأس المال الإجتماعي
1851407.76	124381085.23	راس المال المكتتب الغير مستعان به
		أقساط وإحتياطات
		فارق إعادة التقييم
244359.81	49262809.12	فارق المعادلة
		صافي الدخل
		رأس المال حقوق الملكية الأخرى- الأرباح المحتجزة-
7992123.51	209889657.05	المجموع الأول
		<u>الخصوم الغير متداولة</u>
7755587.49	59618947.08	القروض والديون المالية
	6316049.33	ديون أخرى غير متداولة
	600921.90	المخصصات والدخل المدفوع
		الضرائب المؤجلة و المخصصة
7755587.49	66535918.31	المجموع الثاني
		<u>الخصوم المتداولة</u>
3025014.71	50690421.08	حسابات قابلة للدفع
276424.14	3342149.98	الضرائب
2247062.43	21170699.05	ديون أخرى
	301378727.18	خزينة الخصوم
5548501.28	376581997.28	المجموع الثالث
21296212.27	653007572.65	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات المقدمة من طرف مجمع كوندور.

المرحلة الثالثة: مرحلة الإستبعاد على مستوى مجمع كوندور

ويتم في هذه المرحلة إستبعاد كل العمليات البينية بين كل مكونات المجمع من أجل إبراز فقط نتائج العمليات التي تمت بين المجمع و المحيط الخارجي، حيث تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بإستبعاد العمليات الداخلية التي تمت بين شركات مجمع كوندور ليتم فيما بعد إلغاءها وتجميع الأرصدة الباقية.

قبل البدء بعملية الإقصاء أو الإستبعاد سنقوم بعرض العمليات التي تمت بين فروع المجمع في الجدول التالية :

أولاً: عمليات الحقوق والديون

الجدول رقم (07): عمليات الحقوق - الديون

SPA BORDJ STEE		SPA TRAVOCOIA		الشركة الأم		البيان
الديون	الحقوق	الديون	الحقوق	الديون	الحقوق	
6089045	7004852	2784249	240975887	-	-	الشركة الأم
-	-	-	-	24097588	2784249	SPA TRAVOCOIA
-	-	-	-	7004852	6089045	SPA BORDJ STEE

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الوثائق السابقة

يمثل الجدول أعلاه مجموع الحقوق (الموردون) والديون (الزبائن) المتبادلة بين الشركات المجمع .

حيث يمثل المبلغ 2784249 مبلغ الحقوق بين الشركة الفرعية SPA TRAVOCOIA والشركة الأم، ويمثل المبلغ 6089045 مبلغ الديون بين الشركة الأم والشركة الفرعية SPA BORDJ STEE .

❖ وهنا سيتم عرض الأصول المجمعة بعد الإستبعاد العمليات الداخلية التي تمت بين الشركة الأم كوندور وشركات الفرعية التابعة لها.

الجدول رقم (08): الأصول المجمعة بعد الإستبعاد

المبلغ المجموع	SPA TRAVOCOVIA	SPA BORDJ STEE	الأصول
340 005.1638			<u>الأصول الغير متداولة</u>
-	339339,2038	665.96	فارق الإقتناء Good will
38,966,846.92	11 036 385,59		الأصول الثابتة الغير ملموسة
127,672,410.20	100 029 620,02		الأراضي
104,860,460.96			البنائات
7,397,130.33	40 539 709,23	14647585.85	الأصول الثابتة للمموسة الأخرى
50,983,885.99			الأصول الثابتة تحت الأمتياز
-	4 897 452,23		الأصول المالية قيد التنفيذ
-	42680394.74		إستثمارات في الشركات الزميلة
22,408,963.63			مساهمات أخرى ودمم مدينة أخرى
-	5023695.32		الأوراق المالية الثابتة الأخرى
-	3942649.55	1833.28	القروض و الاصول المالية الأخرى الغير متداولة
			الأصول الضريبية المؤجلة
360,741,078.54	235702209.89	14677085.09	إجمالي الأصول الغير متداولة
532,036,477.90			<u>أصول متداولة</u>
-			حسابات الإتصال
180,671,119.68	189250713.08	523769.83	مخزون
193,092,354.75	104275975.77	5030806.04	عملاء
20,730,882.36	63684940.16	749450.98	مدينون آخرون
-	2351829.92	93006.18	الضرائب وما يماثلها
-			ذمم مدينة أخرى
63,810,158.44		222094.15	الأخرى
			الخزينة
990,340,993.13	399305362.76	6619127.18	إجمالي الأصول المتداولة
407156754.92	653007572.65	21296212.27	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات المقدمة من طرف مجمع كوندور

مثال عددي:

❖ تم جمع الأصول الثابتة الغير ملموسة لشركة SPA BORDJ STEE مع الأصول الثابتة الغير ملموسة لشركة

SPA TRAVOCOVIA كما يلي :

$$340\ 005.1638 = 339339,2038 + 665.96$$

❖ وبعد جمع الأصول الغير المتداولة والأصول المتداولة للشركتين الفرعية التابعتين لمجمع كوندور بعدها يجب طرح مجموع الحقوق (العمليات التي تمت بين الشركة الأم كوندور والشركتين الفرعيتين المشار إليه في الجدول رقم 07) من مجموع الأصول كمايلي :

$$\text{مجموع الأصول الشركتين الفرعيتين} = 21296212.27 + 653007572.65$$

$$\text{مجموع الأصول الشركتين الفرعيتين} = 655137193.92$$

❖ مجموع الحقوق (العمليات التي تمت بين الشركة الأم والشركتين الفرعيتين) يساوي :

$$240975887 + 7004552 = 247980439$$

❖ بعد القيام بالعمليات الحسابية السابقة يتم طرح مجموع الحقوق من مجموع الأصول للشركتين الفرعيتين كمايلي :

$$407156754.92 = 247980439 - 655137193.92$$

ملاحظة: تم إستبعاد كل العمليات التي تمت بين الشركة الأم كوندور والشركتين الفرعيتين التابعتين لها ذلك راجع لأن هذه العمليات الداخلية (مثال: تزويد الشركات الفرعية بمكثفات هوائية أو مكاتب من طرف الشركة الأم كوندور) لا تهدف إلى الربح وإنما تعتبر عملية داخلية بين الشركة الأم كوندور وشركاتها الفرعية، إذا تم جمعها تصبح الميزانية لا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمجمع كوندور لذا يتم إستبعادها.

❖ وهنا سيتم عرض الخصوم المجمع بعد الإستبعاد العمليات الداخلية التي تمت بين الشركة الأم كوندور وشركاتها الفرعية التابعة لها.

الجدول رقم (09): الخصوم المجمعة بعد عملية الإستبعاد

المبلغ المجمع	SPA TRAVOCOVI	SPA BORDJ STEE	الخصوم
			<u>رأس المال</u>
36245765.71	5896355.93	762,711.86	رأس المال الاجتماعي
124381085.23		-	رأس المال المكتتب الغير مستعان به
	1851407.76	45,073.65	أقساط وإحتياطات
		-	فارق إعادة التقييم
		-	فارق المعادلة
		498,827.05	صافي الدخل
49262809.12	244359.81	330,261.03	رأس المال حقوق الملكية الأخرى- الأرباح
		-	المحتجزة-
209889657.05	7992123.51	1,636,873.60	<u>المجموع الأول</u>
			<u>الخصوم الغير متداولة</u>
12095329.43	7755587.49	4,339,741.94	القروض والديون المالية
6316049.33		-	ديون أخرى غير متداولة
		-	المخصصات والدخل المدفوع
600921.90		-	الضرائب المؤجلة و المخصصة
66535918.31	7755587.49	4,339,741.94	<u>المجموع الثاني</u>
			<u>الخصوم المتداولة</u>
50690421.08	3025014.71	1,862,897.31	حسابات قابلة للدفع
3342149.98	276424.14	221,006.57	الضرائب
21170699.05	2247062.43	539,317.73	ديون أخرى
301378727.18		-	خزينة الخصوم
376581997.28	5548501.28	2,623,221.61	<u>المجموع الثالث</u>
204469283.42	21296212.27	8,599,837.15	<u>المجموع</u>

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات المقدمة من طرف مجمع كوندور

مثال عددي:

❖ تم جمع القروض والديون المالية لشركة SPA BORDJ STEE مع القروض والديون المالية لشركة SPA TRAVOCOVI كما يلي:

$$12095329.43 = 7755587.49 + 4,339,741.94$$

❖ وبعد جمع الخصوم الغير متداولة والخصوم المتداولة للشركتين الفرعية التابعتين لمجمع كوندور بعدها يجب طرح مجموع الديون (العمليات التي تمت بين الشركة الأم كوندور والشركتين الفرعيتين المشار إليه في الجدول رقم 07) من مجموع الأصول كمايلي :

$$\text{مجموع خصوم الشركتين} = 212962182.27 + 8,599,837.15$$

$$= 221562019.42$$

مجموع الديون (العمليات التي تمت بين الشركة الأم والشركتين الفرعيتين) يساوي :

$$17092736 = 7004852 + 24097588$$

❖ بعد القيام بالعمليات الحسابية السابقة يتم طرح مجموع الحقوق من مجموع الأصول للشركتين الفرعيتين كمايلي :

$$204469283.42 = 17092736 - 221562019.42$$

2- مرحلة إدماج جدول حساب النتائج على مستوى مجمع كوندور

يتم جمع اعباء وإيرادات شركتين SPA BORDJ STEE و SPA TRAVOCOVIDA بنسبة 100% .

الجدول رقم (10): جدول حساب النتائج المجمع في مرحلة الإدماج

SPA BORDJ STEE	SPA TRAVOCOVIDA	البيان
-	19,197,172.40	مبيعات بضائع
-	768,608,274.22	منتجات مصنعة
13,971,084.10		خدمات مقدمة
-	11,449,882.13	مبيعات الأشغال
-	-	منتجات الأنشطة الملحقة
-	211,004.64	الخصومات والخصومات الممنوحة
13,971,084.10	799,044,324.11	صافي معدل الدوران الخصومات والخصومات
-	947,099.37	الإنتاج المخزن أو الغير مخزن
-	1,324,317.96	الانتاج المثبت
2,241.91	-	إعانات الإستغلال
13,973,326.01	801,315,741.44	01 إنتاج الدورة
-	13,885,860.76	مشتريات البضائع المباعة
-	583,114,995.83	مواد اولية
1,751,658.22	2,859,975.92	مواد ولوازم أخرى
-	-	تغيرات المخزون

-	7,652.54	مشتريات الدراسات والخدمات
62,079.36	2,061,804.76	أستهلاكات اخرى
-	281,984.38	الخصومات والتخفيضات التي تم الحصول عليها على المشتريات
2,815,056.04	10,520,763.27	التقاويل العام
91,234.68	7,841,918.20	إيجارات
144,829.63	354,261.09	العناية والإصلاحات والصيانة
443,670.15	986,775.70	أقساط التامين
110,486.96	1,357,859.36	موظفين خارج الشركة
13,978.92	6,619,664.20	أجور الوسطاء وأتاعهم
255.17	10,034,130.47	إشهار
591,273.86	1,935,813.51	التنقلات والمهمات والإستقبالات
199,133.90	13,760,069.41	خدمات أخرى
-	-	الخصومات والتخفيضات التي تم الحصول عليها على
6,223,656.91	655,059,560.64	(02) إستهلاكات الدورة
7,749,669.10	146,256,180.80	03 القيمة المضافة للإستغلال (01)-(02)
2,763,115.39	45,250,994.23	أعباء المستخدمين
59,643.48	7,406,287.57	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور
4,926,910.23	93,598,898.99	(04) الفائض الخام للإستغلال
110,397.37	1,179,737.57	المنتوجات العملية الأخرى
15,926.65	4,066,390.18	الأعباء العملية الأخرى
4,272,911.65	15,479,163.98	الأهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
-	2,342,556.57	تموينات أخرى
-	-	خسائر القيمة
-	-	إسترجاعات خسائر القيمة
748,469.31	72,890,525.85	(05) النتيجة العملية
12,588.82	3,704,067.89	المنتجات المالية
483,845.43	22,766,371.24	الأعباء المالية
471,256.61	19,062,303.35	(06) النتيجة المالية
277,212.70	53,828,222.50	07 النتيجة العادية قبل الضريبة (06)+(05)
-	-	العناصر الغير العادية - منتوجات -
-	-	عناصر غير عادية - أعباء -
-	-	08 النتيجة الصافية الأنشطة الغير العادية
32,852.89	4,813,998.42	الضرائب المفروضة على النتيجة العادية
-	248,585.03	الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية
244,359.81	49,262,809.12	(10) النتيجة الصافية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات المقدمة من طرف مجمع كوندور.

ثانيا: : عمليات الأعباء والإيرادات

الجدول رقم (11): حسابات الأعباء والإيرادات المتبادلة

SPA BORDJ STEE		SPA TRAVOCOVIA		الشركة الأم		البيان
عبء	إيراد	عبء	إيراد	عبء	إيراد	
-	-	-	11186300	-	-	الشركة الأم
-	-	-	-	-	11186300	SPA TRAVOCOVIA
-	-	-	-	-	-	SPA BORDJ STEE

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الوثائق السابقة

❖ تمثل القيمة 11186300 في الجدول إيراد لشركة SPA TRAVOCOVIA إتجاه الشركة الأم كوندور أو عبء

لشركة كوندور إتجاه SPA TRAVOCOVIA.

❖ وهنا سيتم عرض الخصوم المجمعة بعد الإستبعاد العمليات الداخلية التي تمت بين الشركة الأم كوندور وشركاتها الفرعية التابعة لها.

الجدول رقم (12): جدول حساب النتائج المجمعة بعد الإستبعاد

المبالغ	SPA BORDJ STEE	SPA TRAVOCOVIA	البيان
33168256.5	13,971,084.10	19,197,172.40	مبيعات بضائع
768,608,274.22	-	768,608,274.22	منتجات مصنعة
-	-	-	خدمات مقدمة
-	-	11,449,882.13	مبيعات الأشغال
-	-	-	منتجات الأنشطة الملحقة
-	-	211,004.64	الخصومات والخصومات الممنوحة
-7,189,553.83	13,971,084.10	799,044,324.11	صافي معدل الدوران الخصومات والخصومات
3,761,016.56	-	947,099.37	الإنتاج المخزن أو الغير مخزن
-	-	1,324,317.96	الاننتاج المثبت
-	2,241.91	-	إعانات الإستغلال
-3,428,537.28	13,973,326.01	801,315,741.44	01إنتاج الدورة
-	-	13,885,860.76	مشتريات البضائع المباعة
2,591,275.96	-	583,114,995.83	مواد اولية
1,225,651.38	1,751,658.22	2,859,975.92	مواد ولوازم أخرى
-	-	-	تغيرات المخزون
-	-	7,652.54	مشتريات الدراسات والخدمات
732,010.84	62,079.36	2,061,804.76	أستهلاكات اخرى
-22,493.73	-	281,984.38	الخصومات والتخفيضات التي تم الحصول

-	2,815,056.04	10,520,763.27	عليها على المشتريات
440,442.75	91,234.68	7,841,918.20	التقاويل العام
173,341.23	144,829.63	354,261.09	إيجارات
118,280.60	443,670.15	986,775.70	العناية والإصلاحات والصيانة
31,364.41	110,486.96	1,357,859.36	أقساط التأمين
88,707.10	13,978.92	6,619,664.20	موظفين خارج الشركة
1,554.17	255.17	10,034,130.47	أجور الوسطاء وأتعابهم
63,010.39	591,273.86	1,935,813.51	إشهار
238,784.58	199,133.90	13,760,069.41	التنقلات والمهمات والإستقبالات
-	-	-	خدمات أخرى
5,681,929.65	6,223,656.91	655,059,560.64	الخصومات والتخفيضات التي تم الحصول عليها على
2,253,392.38	7,749,669.10	146,256,180.80	(02) إستهلاكات الدورة
3,356,852.57	2,763,115.39	45,250,994.23	(03) القيمة المضافة للإستغلال(01)-(02)
441,558.12	59,643.48	7,406,287.57	أعباء المستخدمين
6,051,803.06	4,926,910.23	93,598,898.99	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور
-2,757,475.03	110,397.37	1,179,737.57	(04) الفائض الخام للإستغلال
805,132.60	15,926.65	4,066,390.18	المنتجات العملياتية الأخرى
3,432,094.60	4,272,911.65	15,479,163.98	الأعباء العملياتية الأخرى
459,734.34	-	2,342,556.57	الأهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
-	-	-	تمويلات أخرى
-203,882.02	-	-	خسائر القيمة
7,787,407.57	748,469.31	72,890,525.85	إسترجاعات خسائر القيمة
-58,669.23	12,588.82	3,704,067.89	(05) النتيجة العملياتية
347,863.90	483,845.43	22,766,371.24	المنتجات المالية
289,194.66	471,256.61	19,062,303.35	الأعباء المالية
8,076,602.23	277,212.70	53,828,222.50	(06) النتيجة المالية
-	-	-	07 النتيجة العادية قبل الضريبة (06)+(05)
-	-	-	العناصر الغير العادية - منتوجات-
-	-	-	عناصر غير عادية - أعباء-
-	32,852.89	4,813,998.42	08 النتيجة الصافية الأنشطة الغير العادية
	-	248,585.03	الضرائب المفروضة على النتيجة العادية
316,588.61	-	49,262,809.12	الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية
572173015.61	244,359.81	583,114,995.83	النتيجة الصافية

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات المقدمة من طرف مجمع كوندور.

مثال عددي:

❖ تم جمع مبلغ مبيعات بضائع لشركة SPA BORDJ STEE مع مبيعات بضائع لشركة SPA TRAVOCOVIDA
كما يلي :

$$33168256.5 = 13,971,084.10 + 19,197,172.40$$

❖ مجموع الأعباء والإيرادات المتبادلة (العمليات التي تمت بين الشركة الأم والشركتين الفرعيتين) :
11186300 =

❖ بعد القيام بالعمليات الحسابية السابقة يتم طرح مجموع الأعباء والإيرادات المتبادلة (التي تم الإشارة إليها
في الجدول رقم 11) من مجموع النتيجة للشركتين الفرعيتين كما يلي:
572173015.61 = 11186300 - 583359315.61

المرحلة الرابعة: مرحلة التوزيع على مستوى مجمع كوندور

تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل التحضير لإعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع كوندور ، أين يتم تحديد رأس المال الحقيقي للمجمع، كما يجب تحديد أو إبراز حقوق الأقلية لمجمع كوندور.

1- توزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة بين الشركة الأم كوندور والشركات الفرعية (حقوق الأقلية)

كنا نود التوضيح أكثر في كيفية توزيع الأموال الخاصة بين الشركة الأم كوندور وحقوق الأقلية (الشركات الفرعية لمجمع كوندور) للأسف لم نستطع الحصول على المعطيات الكافية للقيام بذلك .

المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص الحسابات المجمعة

كنا بصدد القيام بالمقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يخص الحسابات المجمعة لكن لعدم تزويدنا بالمعطيات اللازمة من أجل إجراء هذه المقارنة، ولم يستطع الباحث توزيع الاستبيان نظرا للأوضاع التي تعيشها الجزائر بسبب جائحة كورونا وكنا بصدد القيام بإسقاط معطيات تجميع الحسابات لمجمع كوندور حسب النظام المحاسبي المالي على معايير محاسبة الدولية وذلك من خلال تدعيمها بأمثلة عديدة من أجل الإستنتاج في الأخير أيهما أحسن وأفضل للتطبيق على مستوى مجمع كوندور ولكن للأسف لم نتحصل على المعطيات الكافية لإجراء هذه الدراسة.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

كنا بصدد القيام بتوزيع الاستبيان على المحاسبين في مصلحة المالية و المحاسبة على مستوى مجمع كوندور من أجل إجراء المقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية فيما يخص الحسابات المجمعة لكن لم يستطع الباحث نظرا للأوضاع السائدة التي تعيشها الجزائر بسبب جائحة كورونا، كذلك عدم قدرة الباحث على إقناع مجمع كوندور بالقبول بتوزيع الاستبيان.

لكن سوف نعرض بعض النتائج التي توصلنا إليها من خلال دراستنا المقارنة حيث تتمثل أهم النتائج في ما يلي :

✓ ركز النظام المحاسبي المالي ركز على تطبيق تقنية التجميع المحاسبي من خلال طريقتين للتجميع وهما طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة، عكس معايير المحاسبة الدولية التي تنص على أن طرق التجميع هي ثلاث: التوحيد الشامل، التوحيد النسبي وطريقة المعادلة

✓ لا تتوافق طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

✓ متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS 10-11).

✓ متطلبات عرض القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع متطلبات عرض القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS 12).

✓ إن عدم تحيين ومراجعة النظام المحاسبي المالي أدت إلى وجود فوارق بين هذا النظام ومعايير المحاسبة الدولية ويعود ذلك أساسا إلى إصدار معايير الإبلاغ المالي الجديدة IFRS والتي لم يأخذ بيها.

✓ أن معايير المحاسبة الدولية خصصت 3 معايير الدولية للتقارير المالية المجمعات IFRS10 القوائم المالية المجمعة،

IFRS11 الترتيبات المشتركة، IFRS12 الإفصاح عن الحصص في المؤسسات الأخرى، تعالج موضوع الحسابات

المجمعة التي طرأ عليها تغيير في سنة 2013، الشيء الذي لم نلاحظه طرأ على النظام المحاسبي المالي.

خلاصة الفصل

في الأخير يمكن القول أن إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع كوندور يكون من خلال تتبع مسار عملية تجميع الحسابات كما هو مطبق وفقا لما جاء في النظام المحاسبي المالي، حيث تعتبر القوائم المالية المجمعة من العناصر الضرورية كونها تقدم صورة معبرة وصادقة عن الوضعية المالية والإقتصادية للمجمع ونتائج أعماله خلال فترة زمنية معينة.

ومن خلال الدراسة التطبيقية لاحظ الباحث أن مجمع كوندور خصص مصلحة خاصة لتجميع الحسابات، ويتم من خلالها إعداد قوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي من طرف مدير المالية والمحاسبة، حيث يتم تجميع قوائم الشركات الفردية الداخلة في محيط التجميع بنسبة 100 %، وطريقة تجميع الحسابات المعتمدة على مستوى مجمع كوندور وفق النظام المحاسبي المالي هي طريقة التكامل الشامل (الكلي)، وعند الشروع في إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع كوندور تمر عملية التجميع بعدة مراحل حيث تبدأ بمرحلة تجانس المعطيات على مستوى مجمع كوندور، تليها مرحلة الإدماج على مستوى مجمع كوندور، ثم مرحلة الاستبعاد على مستوى كوندور، ولأخيرا مرحلة التوزيع رؤوس الأموال الخاصة على مستوى مجمع كوندور، إلا أن مجمع كوندور يقوم بإعداد الميزانية المجمعة وجدول حساب النتائج المجمع فقط.

الخاتمة

لقد تطرق الباحث في هذه الدراسة تحت عنوان تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في إطار محاسبة المجمعات إلى المفاهيم العامة حول مجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة، حيث يلعب مجمع الشركات دورا كبيرا في تحريك وتيرة التنمية الإقتصادية.

كما تناول الباحث تقنية التجميع المحاسبي وكذا القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، ومن أجل إعطاء صورة حقيقية للوضعية المالية لمجمع الشركات لا بد من إيجاد تقنية محاسبية تسمح بإظهار نتائج المجمع كأنه كيان واحد، إذ تعرف هذه التقنية بالتجميع المحاسبي حيث أن النظام المحاسبي المالي ركز على تطبيق تقنية التجميع المحاسبي من خلال طريقتين للتجميع: وهما طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة، حيث تقوم طريقة تجميع الحسابات بتشكيل حسابات مضبوطة وذلك من خلال تجميع القوائم المالية الفردية للشركات التابعة للحصول على قائمة مالية واحدة تعرف بالقوائم المالية المجمعة، هذه الأخيرة تحظى بإهتمام متزايد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال إصدار كل من المعايير الدولية للتقارير المالية الخاصة بمحاسبة المجمعات IFRS10 القوائم المالية المجمعة، IFRS1 الترتيبات المشتركة، IFRS12 الإفصاح عن الحصص في المؤسسات الأخرى، وفي ظل المحاولات المحلية الساعية إلى تحقيق توافق محاسبي دولي حول الممارسة المحاسبية بشكل عام والتجميع المحاسبي بشكل خاص، وكذلك إستعان الباحث بعدة دراسات سابقة متعددة سواء عربية أو أجنبية تتوافق مع موضوع الدراسة.

وللوصول لنتائج الدراسة قام الباحث من خلال الدراسة التطبيقية بالتعرف على كيفية إعداد قوائم مالية مجمعة حسب النظام المحاسبي المالي لمجمع كوندور، حيث أن هذا مجمع كوندور يقوم بإعداد قائمتين مائيتين مجمعتين فقط وهما: الميزانية المجمعة وجدول حساب النتائج المجمع دون القيام بإعداد قائمة تدفقات الخزينة وجدول التغيرات في الأموال الخاصة، وحسب ما تم شرحه من طرفهم أنهم لا يستطيعون القيام بعملية التجميع على مستوى الأنشطة الإستثمارية، التشغيلية... إلخ الموجودة على مستوى قائمة تدفقات الخزينة، حيث تمر عملية إعداد القائمتين السابقتين بخطوات متعددة، إذ يتكون محيط توحيد مجمع كوندور من الشركات الخاضعة لرقابة المطلقة التي إستعملت في عملية تجميعها طريقة التوحيد الكلي (التكامل الشامل)، ورغبة من الباحث للوصول إلى مدى تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في إطار محاسبة المجمعات، توصل الباحث إنطلاقا من الدراسة المقارنة التي تمت بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية أن تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي يتم وفق طريقتين: طريقة التكامل الشامل و طريقة المعادلة، في حين أن التجميع المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية يتم وفق ثلاث طرق: طريقة التكامل الشامل، طريقة التوحيد النسبي، طريقة المعادلة، الأمر الذي أدى لنشوء فجوة إختلاف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في إطار محاسبة المجمعات.

إختبار فرضيات الدراسة:

- 1- تم تأكيد صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن إعداد كل من الميزانية المجمعة وجدول حساب النتائج المجموع وفق النظام المحاسبي المالي في مجمع كوندور يكون بالمرور على عدة خطوات (مراحل) ومن أهمها مرحلة الإستبعاد.
- 2- تم نفي صحة الفرضية الثانية التي تنص على أن إعداد كل من قائمة التدفقات النقدية المجمعة وقائمة التغيرات في الأموال الخاصة المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي في مجمع كوندور، حيث أن مجمع كوندور لا يقوم بإعداد هاتين القائمتين (قائمة التدفقات النقدية المجمعة وقائمة التغيرات في الأموال الخاصة المجمعة) ذلك راجع لصعوبة تجميع الأنشطة الإستثمارية، .
- 3- تم نفي صحة الفرضية الثالثة التي تنص على أن طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة، حيث أن طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي تتوافق مع طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.
- 4- تم نفي صحة الفرضية الرابعة التي تنص على أن متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تتوافق مع متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS 10-11)، حيث أن متطلبات إعداد القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS 10-11).
- 5- تم نفي صحة الفرضية الخامسة التي تنص على أن متطلبات عرض القوائم المالية المجمعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تتوافق مع متطلبات عرض القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS 12)، حيث أن متطلبات عرض القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS 12) عرض القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS 12).

نتائج الدراسة:

من خلال تحليل موضوع الدراسة المتعلق بمدى تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في إطار محاسبة المجمعات، توصل الباحث إلى النتائج التالية:

❖ النتائج العلمية:

- ✓ تتحدد طريقة التجميع المحاسبي على مستوى النظام المحاسبي المالي حسب نوع الرقابة المطبقة من طرف الشركة الأم.
- ✓ يتكون محيط التجميع من الشركة الأم والشركات التي تمارس عليها الرقابة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ تقدم القوائم المالية المجمعة صورة صادقة عن المركز المالي للشركات الداخلة داخل محيط التجميع على غرار القوائم المالية الفردية.
- ✓ ركز النظام المحاسبي المالي ركز على تطبيق تقنية التجميع المحاسبي من خلال طريقتين للتجميع وهما طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة، عكس معايير المحاسبة الدولية التي تنص على أن طرق التجميع هي ثلاث: التوحيد الشامل، التوحيد النسبي وطريقة المعادلة.
- ✓ الشركات التي تمارس عليها الرقابة المطلقة تسمى شركات تابعة؛ الشركات التي تمارس عليها الرقابة المشتركة مع شركات أخرى تسمى مشاريع مشتركة؛ الشركات التي تمارس عليها التأثير المعتبر تسمى شركات المساهمة؛
- ✓ لكي يتوفر محيط ملائم لتجميع الحسابات لابد من تحديد نوع التجميع المحاسبي وتحديد الشركات المنتمية لمجال التجميع وكذلك الشركات التي يتم إستبعادها.
- ✓ إن عدم تمييز ومراجعة النظام المحاسبي المالي أدت إلى وجود فوارق بين هذا النظام ومعايير المحاسبة الدولية ويعود ذلك أساساً إلى إصدار معايير الإبلاغ المالي الجديدة IFRS والتي لم يأخذ بيها.
- ✓ أن معايير المحاسبة الدولية خصصت 3 معايير دولية للتقارير المالية المجمعات IFRS10 القوائم المالية المجمعة، IFRS11 الترتيبات المشتركة، IFRS12 الإفصاح عن الحصص في المؤسسات الأخرى، تعالج موضوع الحسابات المجمعة التي طرأ عليها تغيير في سنة 2013، الشيء الذي لم نلاحظه طراً على النظام المحاسبي المالي.

❖ النتائج التطبيقية

- ✓ يعتمد مجمع كوندور عند التجميع على طريقة الإدماج (التكامل) الكلي.
- ✓ يتكون محيط توحيد مجمع كوندور من الشركات الخاضعة لرقابة المطلقة التي إستعملت في عملية تجميعها طريقة التوحيد الكلي (التكامل الشامل).
- ✓ قامت مصلحة التجميع لمجمع كوندور بإجراء التجميع المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي على مستوى الشركة الأم (مصلحة المالية والمحاسبة) وإستثنت المساهمات التي أقل من 50%.
- ✓ يتم إعداد كل من الميزانية المجمع و جدول حساب النتائج المجمع وفق النظام المحاسبي المالي في مجمع كوندور بالمرور على عدة خطوات (مراحل) ومن أهمها مرحلة الإستبعاد.
- ✓ لا تتوافق طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد القوائم المالية المجمع.
- ✓ متطلبات إعداد القوائم المالية المجمع المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع متطلبات إعداد القوائم المالية المجمع المعدة وفقا معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS 10-11).
- ✓ متطلبات عرض القوائم المالية المجمع المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع متطلبات عرض القوائم المالية المجمع المعدة وفقا معايير المحاسبة الدولية الخاصة بتجميع الحسابات (IFRS 12).
- ✓ مجمع كوندور يركز على إعداد الميزانية الموحدة و جدول حساب النتائج الموحد فقط وعدم تقديم القوائم المالية الموحدة الأساسية الأخرى المتمثلة في قائمة تدفقات الخزينة و جدول التغيرات في الأموال الخاصة، وحسب ما تم شرحه من طرفهم أنهم لا يستطيعون القيام بعملية التجميع على مستوى الأنشطة الإستثمارية، التشغيلية .. إلخ الموجودة على مستوى قائمة تدفقات الخزينة .

آفاق الدراسة:

- ✓ دور القوائم المالية الموحدة في إتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- ✓ تجميع الحسابات في ظل المعايير المحاسبة الدولية بين النظري وتطبيق؛
- ✓ التحليل المالي للحسابات المجمع وفق معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ أهمية تطبيق القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ إشكالية إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل التباين في الممارسات المحاسبية الدولية؛

إقتراحات الدراسة:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن إقتراح مايلي:

- ✓ إصدار قوانين من شأنها أن تلزم المجمعات على إعداد القوائم المالية المجمعة والإفصاح عليها فتركها إختيارية لا يخدم الإقتصاد الوطني؛
- ✓ ضرورة تحين النصوص التشريعية المتعلقة بالتجميع في النظام المحاسبي المالي لأنها مستمدة من معايير ألغيت أو عدلت بعد تطبيق هذا النظام في الجزائر؛
- ✓ عند إصدار معايير محاسبية دولية جديدة ينبغي الأخذ في الحسبان الظروف البيئية الخاصة بالدول العربية والإسلامية بما يحقق الهدف المنشود من التوافق والتوحيد العالمي؛
- ✓ إن عدم تحين ومراجعة النظام المحاسبي المالي أدت إلى وجود فوارق بين هذا النظام ومعايير المحاسبة الدولية، يعود ذلك أساسا إلى إصدار معايير الإبلاغ المالي الجديدة IFRS والتي لم يأخذ بيها.
- ✓ إضافة نصوص في النظام المحاسبي المالي تنص على توحيد الحسابات، وإستعمال مصطلحات تقنية متعلقة بالتوحيد تكون موحدة مع تلك المستعملة في البحوث العلمية، حيث نجد أن النظام المحاسبي المالي قد إستعمل على سبيل المثال مصطلح فرع للتعبير عن الشركة التابعة، ومصطلح الحسابات المدججة عن الحسابات الموحدة، وطريقة التكامل الشامل للتعبير عن طريقة التوحيد الكلي، وفي هذا المقام نقترح تنسيق الجهود مع الأكاديميين من أجل تقويم وتوحيد المصطلحات المستعملة تسهيلا للتواصل.
- ✓ تنظيم العديد من الملتقيات والمنتديات من أجل توضيح طرق إعداد القوائم المالية الموحدة ومفاهيم الإفصاح المحاسبي.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

الكتب باللغة العربية:

- 1- جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، طبعة 2019، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2019.
 - 2- خالد جمال جعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، جزء الأول، طبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 2- المذكرات والأطروحات الجامعية:**
- 1- برو خير الدين، القوائم المالية المجمعة وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، الجزائر، 2016/2017.
 - 2- بعبوش فيصل، المحاسبية عن المساهمات في الفروع والشركات التابعة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة الماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، الجزائر، 2017/2018.
 - 3- تحنوني أمال، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة¹، تدقيق محاسبي، الجزائر، 2018/2019.
 - 4- حسينة بركات، مجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري والمقارن، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الإخوة منتوري، كلية الحقوق، قانون الأعمال، الجزائر، 2009/2010.
 - 5- خالد زعباط، أهمية إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، الجزائر، 2012/2013.
 - 6- شنوف حمزة، قياس مدى إستجابة القوائم المالية المجمعة المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية و إنعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، ورقلة، 2016/2017.

- 7- عربوة رشيد، إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير محاسبة الدولية، مذكرة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، علوم التسيير، الجزائر، 2018/2017 .
- 8- صامري خالد، القوائم المالية المجمعة وفق للنظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تدقيق محاسبي، الجزائر، 2013/2012.
- 9- طيب مداني، القوائم المالية المدجة وفق للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجيستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، محاسبة مالية، الجزائر، 2015/2014.
- 10- قسمية فارس، مزايا تجميع الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير محاسبة، الجزائر، 2020/2019.
- 11- ليس جلال، محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، الجزائر، 2019/2018.
- 12- لونيس أمينة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة المجمعات، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، مسيلة، 2018/2017.
- 13- معاتقي جميلة، تقنيات و أساليب التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة و مراجعة، الجزائر، 2019/2018.
- 14- نعيجي عبد الكريم، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مع الشركات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة ومراقبة التسيير، الجزائر، 2017/2016.
- 15- يوسف زيدان، التسجيلات المحاسبية للفروع والمجمعات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة، الجزائر، 2018/2017.

المجلات العلمية:

- 1- إلهام بروية، القوائم المالية المدعجة كأداة لإتخاذ القرار المالي، مجلة إقتصاديات الأعمال و التجارة، العدد01، الجزائر، 2020/2019.
- 2- سي مُجدّ لخضر، الترتيبات القانونية و المحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، العدد08، الجزائر، 2017.
- 3- شراد صابر، إعداد القوائم المالية المدعجة وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة إقتصاد المال و الأعمال، العدد 01، الجزائر، 2020/2019.
- 4- معمر الطيب ابتسام، ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية، مجلة الأبحاث الإقتصادية، العدد 19، جامعة بلدة، 2019.
- 5- يحيى عبد اللاوي، إدارة تجميع الحسابات في الجمعات الإقتصادية، مجلة الوادي، العدد 08، السنة 2017

الملتقيات:

- 1- خالد جمال الجعرات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2014.

القوانين والتنظيمات:

- 1- الجزائر، الجريدة الرسمية، الشركات التابعة، المساهمات و الشركات المراقبة، رقم 96-27، 1996/12/11، المادة 732، 1996.
- 2- الجزائر، الجريدة الرسمية، عرض الكشوف المالية، 156/08، 2009/03/25، المادة 230، 2009.
- 3- الجزائر، الجريدة الرسمية، كفيات الخاصة لتقييم و المحاسبة، 11/07، 2008/07/26، المادة 2.132-19.132، 2009.
- 4- الجزائر، الجريدة الرسمية، الشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة، 96/27، 1996/12/09، المادة 729، 1996.
- 5- الجزائر، الجريدة الرسمية، كفيات الخاصة لتقييم و المحاسبة، 11/07، 2008/07/26، المادة 132-05، 2009.

- 5- الجزائر، جريدة الرسمية، كفيات الخاصة لتقييم والمحاسبة، 11/07، 2008/07/26، المادة 11-132، 2009 .
- 6- الجزائر، جريدة الرسمية، كفيات الخاصة لتقييم والمحاسبة، 11/07، 2008/07/26، المادة 1-131، 2009 .
- 7- الجزائر، الجريدة الرسمية، كفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع، 27/96، 1999/12/08، المادة 05، 1999 .
- 8- الجزائر، الجريدة الرسمية، كفيات الخاصة لتقييم والمحاسبة، رقم 11/07، المادة 07-132، 11-132، 2009-12، 132 .

المراجع باللغة الأجنبية:

1-Laib Fatima Zahra ,audit des comptes consolidation(GIOEC),mémoire master, faculté des science Econimique commercial et des sciences de justices , université de boumerdes, 2017

مراجع أخرى:

- 1- أحمد دحان، مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي، مكتبة الملك الفهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 2018/2017 .

الملاحق

الملحق رقم (01): الأصول المجمعة لجمع كوندور

ACTIF	SA00	S800	SC00	SD00	SE00	SF00	SG00	SH00	SI00	SIO0	SK00	SLO0	SM00	SN00	SO00	SPO0	SR00	Actif Cumulé	Les Retraitements	Actif consolidé
ACTIFS NON COURANTS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Immobilisations incorporelles	339,339.20	665.96	-	25,908.64	1,273.45	2,040.85	126.24	4,541.24	45,465.73	5,980.26	3,456.44	12,447.73	452.54	62,985.54	629.24	914.08	1,280.37	507,507.50	-	507,507.50
Immobilisations corporelles	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Terrains	11,036,385.59	-	-	-	1,586,663.54	-	101,694.92	745,762.71	159,322.03	-	314,395.25	20,529,672.82	-	-	-	4,492,950.05	-	38,966,846.92	-	38,966,846.92
- Bâtimens	100,029,620.02	-	-	-	56,648.63	11,033.81	77,306.29	2,866,197.31	11,203,329.02	151,102.21	5,280,956.89	7,140,314.27	-	173,414.40	-	682,487.34	-	127,672,410.20	-	127,672,410.20
- Autres immobilisations corporelles	40,539,709.23	14,674,585.85	1,920,593.67	246,258.23	1,686,892.61	4,910,642.85	23,407.28	2,400,533.54	8,866,956.08	249,165.16	2,641,749.79	13,802,944.27	-	125,699.93	18,759.80	12,747,658.92	4,903.75	104,860,460.96	-	104,860,460.96
- Immobilisations en concession	4,897,452.23	-	-	-	-	-	-	-	844,542.84	1,655,135.25	-	-	-	-	-	-	-	7,397,130.33	-	7,397,130.33
- Immobilisations en cours	42,680,394.74	-	-	-	-	-	-	-	1,361,003.97	6,625,252.60	196,972.63	27,915.59	-	85,995.76	-	882,537.85	-	51,860,073.14	876,187.15	50,983,885.99
Immobilisations financières	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Titres mis en équivalence	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Autres participations et créances rattachées	50,236,659.32	-	-	-	13,559,573.80	-	-	-	86,627.12	29,389.83	-	-	-	2,033.90	-	-	-	63,914,283.97	41,505,320.34	22,408,963.63
- Autres titres immobilisés	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Prêts et autres actifs financiers non courants	3,942,649.55	1,833.28	18,883.08	76,235.65	14,675.05	1,228.81	-	5,912.57	101,269.57	1,694.92	23,232.10	1,770,077.80	-	-	-	63,943.22	-	6,021,635.60	-	6,021,635.60
- Impôts différés actif	-	-	-	37,315.40	-	-	-	-	-	16,675.52	1,549,507.45	-	-	-	-	318,739.02	-	1,922,237.40	-	1,922,237.40
TOTAL ACTIF NON COURANT	253,702,209.89	14,677,085.09	1,939,476.75	385,717.92	16,905,727.07	4,924,946.33	202,534.73	6,022,947.38	22,668,516.37	8,734,395.77	10,010,270.54	43,283,372.49	452.54	450,129.52	19,389.04	19,189,230.48	6,184.12	403,122,586.03	42,381,507.49	360,741,078.54
- Comptes de liaison	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Stocks et en cours	189,250,713.08	523,769.83	-	-	15,236,725.18	4,175,822.20	56,463,842.05	35,075.93	25,752,839.14	14,457,897.20	37,711,206.20	183,259,564.28	-	146,384.45	-	5,022,638.33	-	532,036,477.90	-	532,036,477.90
Créances et emplois assimilés	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Clients	104,257,975.77	5,030,806.04	462,294.72	2,772,494.09	29,360,386.46	13,339,460.09	927,381.36	1,466,227.72	6,985,484.54	6,441,763.12	9,534,797.48	20,484,661.36	-	7,032,184.17	267,593.74	2,132,177.89	-	210,495,688.55	29,824,568.87	180,671,119.68
- Autres débiteurs	63,684,940.16	749,450.98	46,950.42	1,030,533.94	13,240,585.41	3,007,843.46	3,821,092.87	946,719.13	3,053,572.62	2,584,018.89	160,661.82	49,550,954.14	22,039.10	844,380.16	-	494,089.64	5,819.21	143,243,651.95	49,848,702.80	193,092,354.75
- Impôts et assimilés	2,351,829.92	93,006.18	25.06	39,448.92	565,658.37	182,969.76	8,160.92	844.64	515,469.13	68,490.21	1,056,974.69	12,933,511.37	242.59	60,633.33	274,542.68	2,574,444.98	4,629.62	20,730,882.36	-	20,730,882.36
- Autres créances et emplois assimilés	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Disponibilités et assimilés	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Placements et autres actifs financiers courants	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Trésorerie	39,759,903.84	222,094.15	133,686.52	292,649.58	4,962,787.95	530,544.34	931,288.97	128,022.34	2,034,780.13	851,247.08	11,218,188.13	345,716.07	794,242.71	45,291.32	56,343.87	1,375,759.64	127,611.84	63,810,158.44	-	63,810,158.44
TOTAL ACTIF COURANT	399,205,362.76	6,619,127.18	642,956.72	4,135,126.52	63,366,143.37	21,236,639.85	62,151,766.18	2,576,889.76	38,342,145.57	24,403,416.50	59,681,828.33	266,574,407.21	816,524.41	8,128,873.43	598,480.28	11,599,110.48	138,060.66	970,316,859.20	20,024,133.93	990,340,993.13
TOTAL GENERAL ACTIF	653,007,572.65	21,296,212.27	2,582,433.47	4,520,844.44	80,271,870.44	26,161,586.18	62,354,300.91	8,599,837.15	61,010,661.93	33,137,812.26	69,692,098.87	309,857,779.70	816,976.95	8,579,002.95	617,869.33	30,788,340.96	144,244.78	1,373,439,445.23	22,357,373.56	1,351,082,071.66

الملحق رقم (02): الخصوم المجمعة لمجمع كوندور

PASSIF	SA00	SB00	SC00	SD00	SE00	SF00	SG00	SH00	SI00	SJ00	SK00	SL00	SM00	SN00	SO00	SPO0	SR00	Passif Cumulé	Les Retraitements	Passif consolidé
CAPITAUX PROPRES																				
- Capital social	36,245,762.71	5,896,355.93	847,457.63	847,457.63	4,591,525.42	847,457.63	4,271,186.44	762,711.86	1,694,915.25	5,084,745.76	8,559,322.03	36,440,677.97	832,203.39	59,322.03	472,881.36	51,355,932.20	1,016,949.15	159,826,864.41	123,581,101.69	36,245,762.71
- Capital non appelé	-	-	-	-	-	343,220.34	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	762,711.86	1,105,932.20	1,105,932.20	-
- Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	124,381,085.23	1,851,407.76	-	-	3,312,130.42	108,456.06	70,371.53	45,073.65	493,355.45	-	35,802,783.31	552,100.18	-	5,932.20	-	7,315,450.56	-	173,998,146.36	25,239,401.29	199,177,547.65
- Ecart de réévaluation	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	16,540,405.50	-	-	-	-	-	16,540,405.50	-	16,540,405.50
- Ecart d'équivalence (1)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	49,262,809.12	244,359.81	40,679.66	1,577,500.11	939,295.65	187,341.14	9,123.39	498,827.05	1,035,167.92	72,136.94	2,730,886.91	6,522,828.79	5,505.80	180,506.99	102,075.87	8,393,190.84	81,363.18	41,673,670.22	1,705,642.37	39,968,027.84
- Autres capitaux propres - Report à nouveau	-	-	24,869.50	69,472.90	-	206,875.49	-	330,261.03	677,966.10	1,549,856.37	8,511,721.59	32,903,362.35	11,373.18	34,711.65	434,642.25	33,665,958.07	74,242.33	58,972,241.08	58,972,241.08	-
Part de la société consolidante (1)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Part des minoritaires (1)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL I	209,889,657.05	7,992,123.51	863,267.79	2,355,484.83	8,842,951.50	1,006,909.99	4,350,681.36	1,636,873.60	3,901,404.73	3,607,026.34	55,604,713.83	14,106,992.51	815,324.41	280,472.88	63,836.76	16,612,233.85	98,631.78	331,900,913.20	39,969,169.49	291,931,743.71
PASSIFS NON-COURANTS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Emprunts et dettes financières	59,618,947.08	7,755,587.49	1,569,968.87	-	16,523,610.28	1,441,127.12	18,574,970.59	4,339,741.94	10,614,759.87	4,752,015.47	-	128,603,923.72	-	-	-	-	-	253,794,652.42	-	253,794,652.42
Impôts (différés et provisionnés)	600,921.90	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	600,921.90	-	600,921.90
- Autres dettes non courantes	6,316,049.33	-	-	-	296,610.17	-	2,625,333.62	-	327,160.93	1,655,135.25	-	-	-	-	-	-	-	11,220,289.30	-	11,220,289.30
- Provisions et produits constatés d'avance	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,892,155.44	-	-	-	-	1,401,372.74	-	3,293,528.18	-	3,293,528.18
TOTAL II	66,535,918.31	7,755,587.49	1,569,968.87	-	16,820,220.45	1,441,127.12	21,200,304.21	4,339,741.94	10,941,920.80	6,407,150.72	1,892,155.44	128,603,923.72	-	-	-	1,401,372.74	-	268,909,391.80	-	268,909,391.80
PASSIFS COURANTS:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Fournisseurs et comptes rattachés	50,690,421.08	3,025,014.71	21,384.02	1,693,436.40	16,357,434.91	6,371,208.59	13,165,527.80	1,862,897.31	8,753,128.78	15,012,641.69	8,426,562.42	52,931,447.36	-	5,207,432.17	570,900.94	3,663,436.70	9,125.51	187,762,000.38	30,414,531.99	157,347,468.39
- Impôts	3,342,149.98	276,424.14	-	1,450.87	2,380,101.77	551,177.43	9,196.61	221,006.57	-	45,375.83	557,286.06	6,577,237.76	84.75	249,778.58	84.75	68,958.94	-	14,280,314.02	-	14,280,314.02
- Autres dettes	21,170,699.05	2,247,062.43	127,812.79	470,472.34	31,440,762.48	13,868,529.26	23,622,299.73	539,317.73	19,318,110.62	4,691,103.62	2,061,378.46	107,083,821.20	1,567.80	2,456,706.92	110,720.41	3,642,708.80	35,364.84	232,888,438.48	48,026,327.92	280,914,766.40
- Trésorerie passif	301,378,727.18	-	-	-	4,430,399.33	2,922,633.80	6,291.20	-	18,096,097.00	3,374,514.06	1,150,002.66	554,357.15	-	384,612.39	-	5,399,629.93	1,122.65	337,698,387.36	-	337,698,387.36
TOTAL III	376,581,997.28	5,548,501.28	149,196.81	2,165,359.61	54,608,698.49	23,713,549.07	36,803,315.34	2,623,221.61	46,167,336.40	23,123,635.20	12,195,229.60	167,146,863.47	1,652.54	8,298,530.07	681,706.09	12,774,734.37	45,613.00	772,629,140.23	17,611,795.93	790,240,936.16
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	653,007,572.65	21,296,212.27	2,582,433.47	4,520,844.44	80,271,870.44	26,161,586.18	62,354,300.91	8,599,837.15	61,010,661.93	33,137,812.26	69,692,098.87	309,857,779.70	816,976.95	8,579,002.95	617,869.33	30,788,340.96	144,244.78	1,373,439,445.23	22,357,373.56	1,351,082,071.66

الملحق رقم (03): جدول حساب النتائج المجموع كوندور

CR	SA00	SA01	SA02	SA03	SA04	SA05	SA06	SA07	SA08	SA09	SA10	SA11	SA12	SA13	SA14	SA15	SA16	SA17	SA18	SA19
Ventes de marchandises	19.197.172.40	-	-	-	-	-	-	-	-	20.670.394.92	52.501.89	7.974.31	-	8.093.56	-	-	-	39.936.137.07	133.17	39.936.003.90
Produits fabriqués	768.608.274.22	-	-	-	-	-	1.816.630.40	-	25.291.927.49	-	59.884.119.66	347.881.36	-	7.044.924.49	-	7.189.933.83	-	870.183.311.44	15.638.834.17	854.544.477.27
Prestations de services	-	13.971.084.10	462.294.72	6.029.140.54	2.105.653.27	223.101.59	25.423.73	2.180.465.35	1.554.333.36	-	13.220.34	-	-	407.494.49	-	-	-	26.972.211.49	22.449.096.39	4.523.115.09
Vente de travaux	11.449.882.13	-	-	-	39.474.531.68	18.770.860.23	-	-	-	-	-	-	31.808.286.07	-	-	-	-	101.503.560.12	23.437.432.03	78.066.138.08
Produits annexes	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	105.911.84	1.019.697.80	-	-	-	-	-	1.124.979.84	-	1.124.979.84
Rabais, remises, ristournes accordés	21.004.64	-	-	-	-	-	-	-	-	26.638.04	1.498.172.22	-	-	-	-	-	-	1.735.814.89	-	1.735.814.89
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes	799.044.324.11	13.971.084.10	462.294.72	6.029.140.54	41.580.184.95	18.993.961.82	1.842.054.12	2.180.465.35	26.846.260.85	20.643.756.88	58.597.581.50	33.183.209.53	7.480.512.54	7.189.933.83	-	1.037.984.384.85	61.525.495.77	1.037.984.384.85	61.525.495.77	976.458.889.08
Production stockée ou déstockée	947.093.37	-	-	-	987.125.10	1.319.934.76	11.218.299.88	-	2.005.780.17	-	4.626.486.69	16.958.632.36	-	-	-	3.761.016.56	-	24.690.368.40	-	24.690.368.40
Production immobilisée	1.324.317.96	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.324.317.96	28.841.962.19	30.166.280.14
Subventions d'exploitation	-	2.241.91	-	-	3.851.31	-	-	1.548.54	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7.641.76	-	7.641.76
I-Production de l'exercice	801.315.741.44	13.973.326.01	462.294.72	6.029.140.54	42.571.161.36	20.313.896.58	13.060.354.00	2.180.465.35	28.854.889.56	20.643.756.88	53.931.094.82	49.781.841.89	7.480.512.54	7.428.537.28	-	1.044.006.712.97	32.683.533.58	1.044.006.712.97	32.683.533.58	1.031.323.179.38
Achats de marchandises vendues	13.885.860.76	-	-	-	-	-	-	-	-	20.392.439.23	83.765.52	-	8.800.22	-	-	-	-	34.318.865.76	-	34.318.865.76
Matières premières	583.114.938.83	-	-	6.124.49	10.842.766.18	11.097.572.78	8.481.703.51	319.287.94	19.424.470.56	3.659.04	43.341.212.82	26.091.996.54	-	3.361.082.03	-	2.591.275.96	-	708.496.057.69	-	708.496.057.69
Autres approvisionnements	2.859.975.92	1.751.658.22	-	36.279.90	518.599.23	22.999.52	61.454.12	9.122.50.48	45.817.12	778.022.86	345.486.76	228.434.41	-	1.225.651.38	1.051.67	8.484.853.08	-	8.484.853.08	-	8.484.853.08
Variations des stocks	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.537.586.03	-	-	-	-	-	-	1.537.586.03	-	1.537.586.03
Achats d'études et de prestations de services	7.652.54	-	-	70.349.25	190.943.51	213.661.86	199.031.48	-	514.133.39	-	633.513.97	-	599.32	-	-	-	-	1.829.047.33	-	1.829.047.33
Autres consommations	2.061.804.76	62.079.36	-	54.923.89	16.172.804.99	4.820.163.40	3.012.026.82	94.945.89	137.883.77	12.324.88	508.188.61	17.324.004.13	-	68.569.73	-	732.010.84	2.172.94	45.023.703.98	11.999.324.85	33.024.379.12
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats	281.984.38	-	-	-	-	-	-	-	-	2.609.939.00	-	-	-	10.128.77	-	2.924.545.89	-	2.924.545.89	-	2.924.545.89
Sous-traitance générale	10.520.765.27	2.815.056.04	-	679.400.03	-	-	-	24.111.40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	14.040.535.85	6.350.893.70	7.689.642.13
Locations	7.841.916.20	91.234.68	2.313.56	699.559.58	761.088.49	190.085.85	82.027.12	7.131.36	922.347.25	227.323.31	96.926.58	1.246.073.49	-	1.602.864.39	41.53	440.442.76	1.014.95	13.572.995.06	6.840.772.29	6.840.772.29
Entretien, réparations et maintenance	354.261.09	144.829.83	-	2.980.59	68.077.02	20.767.45	819.68	18.044.77	114.202.25	18.680.33	76.989.39	99.339.17	-	60.993.84	-	173.341.23	21.19	1.153.304.17	202.529.84	950.774.52
Primes d'assurances	986.776.70	443.670.15	-	109.418.78	18.188.84	2.871.09	7.198.00	43.707.88	12.330.18	237.544.85	98.169.83	35.237.34	18.64	2.113.565.90	154.03	1.113.565.90	-	2.113.565.90	-	2.113.565.90
Personnel extérieur à l'entreprise	1.357.859.36	110.486.96	-	328.393.22	20.486.44	92.543.80	56.872.44	12.366.21	104.854.42	8.541.39	-	-	-	43.093.90	-	31.564.41	172.88	2.184.835.19	-	2.184.835.19
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	6.619.664.20	13.978.92	1.949.15	3.026.61	25.073.47	7.847.87	108.016.63	5.039.90	27.234.03	62.485.43	140.401.35	425.104.27	4.237.29	21.180.34	2.642.37	88.707.10	2.268.79	7.548.771.89	1.186.64	7.547.585.44
Publicité	10.034.130.47	255.17	255.17	-	1.135.93	1.680.85	63.776.90	1.289.83	34.461.17	69.912.10	22.015.76	3.199.94	255.17	255.17	255.17	1.954.17	299.10	10.234.692.07	-	10.234.692.07
Déplacements, missions et réceptions	1.935.813.51	591.273.86	-	21.843.56	207.487.68	34.194.47	3.679.57	428.81	141.311.43	114.720.98	52.554.71	54.480.77	567.58	43.480.19	644.44	69.010.39	5.346.10	3.270.718.04	620.885.44	2.649.832.60
Autres services	13.760.069.41	199.133.90	13.645.47	86.116.19	1.405.873.62	137.483.03	30.240.19	19.816.49	230.897.51	242.123.98	216.992.97	1.114.105.77	210.17	90.838.53	255.78	238.784.58	1.574.09	17.787.931.67	6.647.941.22	11.139.990.45
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
II-Consommations de l'exercice	655.059.560.64	6.223.656.91	18.163.35	1.948.897.01	30.122.755.35	16.657.159.52	12.040.765.43	531.075.72	21.707.774.13	18.588.398.99	45.521.595.41	45.897.542.60	5.270.21	5.554.465.22	3.757.93	5.881.929.65	14.077.67	865.576.945.73	32.683.533.58	831.893.412.15
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	146.256.180.80	7.749.669.10	444.131.38	4.080.143.53	12.448.406.02	3.656.737.06	1.019.588.58	1.649.389.64	7.148.815.43	2.053.357.89	8.409.499.40	3.884.299.29	5.270.21	3.884.299.29	3.757.93	1.984.429.767.23	14.077.67	1.984.429.767.23	14.077.67	1.984.429.767.23
Charges de personnel	45.290.994.23	2.765.116.39	285.512.98	2.381.055.02	7.379.091.06	1.477.783.30	358.414.12	392.836.53	1.983.672.83	647.478.52	4.783.207.88	3.566.322.26	-	1.301.899.65	-	3.356.852.57	62.360.88	76.988.595.22	-	76.988.595.22
Impôts et taxes et versements assimilés	7.405.287.57	59.643.48	-	21.144.86	376.718.64	71.039.20	26.111.14	297.67	906.84	301.567.33	591.455.63	483.044.45	-	105.088.87	-	441.558.12	143.98	9.856.007.57	-	9.856.007.57
IV-Excédent brut d'exploitation	93.598.896.99	4.926.910.23	158.618.40	1.677.943.85	4.692.596.32	2.107.914.55	637.063.32	1.266.256.44	5.162.235.76	1.106.314.04	3.054.839.90	135.067.43	5.270.21	498.058.80	3.757.93	6.051.803.06	76.582.54	112.585.164.44	-	112.585.164.44
Autres produits opérationnels	1.179.737.57	110.397.37	-	0.77	132.595.12	8.728.46	18.832.90	7.361.13	745.66	1.320.69	1.004.717.78	999.354.04	-	41.850.28	4.395.65	2.797.475.03	94.45	6.262.606.90	-	6.262.606.90
Autres charges opérationnelles	4.066.390.18	15.926.65	5.513.23	207.61	128.786.02	69.029.67	13.248.25	14.478.72	130.530.66	146.715.20	99.406.63	1.258.616.14	-	137.534.49	95.040.82	805.152.80	7.26	6.986.544.14	-	6.986.544.14
Dotations aux amortissements	15.479.163.98	4.272.911.65	83.504.07	137.552.30	1.913.764.03	803.952.21	27.185.61	562.639.02	2.507.438.45	123.681.29	1.359.979.65	3.801.137.70	150.85	112.708.83	7.588.04	3.432.094.60	4.731.18	34.630.183.47	-	34.630.183.47
Provision	2.342.556.57	-	-	-	69.849.82	247.765.64	-	-	197.066.82	210.348.75	-	-	-	-	-	459.734.34	-	3.537.321.95	-	3.537.321.95
Pertes de valeur	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Reprise sur pertes de valeur et provisions	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
V-Résultat opérationnel	72.890.528.85	748.469.31	69.801.10	1.540.184.71	2.712.791.56	995.893.49	610.462.35	686.498.83	2.523.012.29	640.171.43	3.744.808.28	4.195.467.23	5.421.06	289.685.76	101.991.12	7.787.407.57	81.226.54	75.282.593.43	-	75.282.593.43
Produits financiers	3.704.067.89	12.588.82	175.05	-	159.556.64	44.423.37	-	188.032.30	63.622.65	146.304.68	-	-	-	-	-	58.969.23	-	4.976.440.85	1.705.642.37	2.670.798.27
Charges financières	22.766.371.24	483.845.43	29.096.48	-	1.774.346.63	783.159.79	593.279.00	187.671.78	1.677.876.67	527.973.01	509.611.79	2.327.361.56	-	6.193.47	-	347.863.90	51.90	32.014.702.64	-	32.014.702.64
VI-Résultat financier	19.063.303.35	471.256.61	28.921.43	-	1.614.789.99	738.736.42														

الملحق رقم (04): الشركات الداخلة في محيط تجميع الحسابات على مستوى مجمع كوندور

نشاط الشركة	إسم الشركة	الرقم
إنتاج	SPA CONDOR ELECTRONICS	01
بناء وأشغال عمومية	SPA TRAVOCOVIA	02
بناء وأشغال عمومية	SPA TRAVOCOVIA REALISATION	03
خدمات	SPA CONDOR LOGISTICS	04
خدمات	SPA HOTE LBANI HAMAD	05
إنتاج	SPA BORDJ STEEL	06
خدمات	SPA MULTIMEDIA	07
توزيع	SPA GB PHARMA	08
خدمات	SPA KHADAMATY	09
ترقية عقارية	SPA CONDOR IMMO	10
إنتاج	SARL ARGILOR	11
إنتاج	SARL ARGILOR 2	12
إنتاج	SARL RAS AL KHAIMA	13
إنتاج	SARL MASCOSS	14
إنتاج	SARL AGLO TUBE	15
إنتاج	SPA BATIGEC	16
إنتاج	SARL ARGILOR	17

الفهرس

-	شكر وتقدير
-	الإهداءات
-	ملخص الدراسة
-	قائمة المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
-	قائمة الرموز والإختصارات
أ _ ث	مقدمة
-	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية
7	تمهيد الفصل الأول
8	المبحث الأول: الإطار النظري للمتغيرات الرئيسية (مجمع الشركات ، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة)
8	المطلب الأول: المفاهيم الأساسية لمجمع الشركات ،التجميع المحاسبي و القوائم المالية المجمعة
8	أولا : ماهية مجمع الشركات
8	1-تعريف عامة حول مجمع الشركات
9	2-مكونات مجمع الشركات
9	ثانيا: التجميع المحاسبي
9	1-تعريف التجميع المحاسبي
10	2-أهداف التجميع المحاسبي
11	3-أنواع التجميع المحاسبي
12	4-محيط التجميع المحاسبي
12	5-طرق التجميع المحاسبي
14	ثالثا: القوائم المالية المجمعة
14	1- تعريف القوائم المالية المجمعة
15	2- مكونات القوائم المالية المجمعة
15	3- أهداف القوائم المالية المجمعة
15	3- مراحل إعداد قوائم مالية مجمعة

17	المطلب الثاني: تجميع الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي
17	1- تعريف التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي
17	2- محيط التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي
18	3- طرق التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي
19	4- إجراءات التجميع المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي
21	المطلب الثالث: التجميع المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية
21	1- معيار الإبلاغ المالي رقم 03 IFRS "إندماج الأعمال"
21	1-1 هدف المعيار
22	1-2 نطاق المعيار
22	1-3 تطبيق المعيار
22	2- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 IFRS "القوائم المالية المجمعة"
22	2-1 تعريف المصطلحات الرئيسية
23	2-2 نطاق تطبيق المعيار
23	2-3 هدف المعيار
23	2-4 إجراءات التجميع المحاسبي حسب المعيار الدولي رقم 10 IFRS "القوائم المالية المجمعة"
25	3- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 IFRS "الترتيبات المشتركة"
25	3-1 تعريف بعض المصطلحات المهمة
26	3-2 هدف المعيار
26	3-3 نطاق تطبيق المعيار
26	4- معيار التقرير المالي الدولي رقم 12 IFRS "الإفصاح عن حقوق المنشأة الأخرى"
26	4-1 تعريف المعيار
26	4-2 التعريف بالمصطلحات الرئيسية
26	4-3 نطاق تطبيق المعيار
26	4-4 هدف المعيار
27	المطلب الرابع: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص الحسابات المجمعة
27	1- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص طريقة عرض القوائم المالية (IAS/IFRS) و (SCF)
30	2- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص إندماج الأعمال (IAS/IFRS03) و (SCF)

32	3- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص القوائم المالية الموحدة (IAS/ IFRS 10) و(SCF)
32	4- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص الترتيبات المشتركة (IAS/ IFRS 11) و(SCF)
33	5- مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص الإفصاح عن الحصص في المؤسسات الأخرى (IAS/ IFRS 11) و(SCF)
34	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
34	المطلب الأول: الدراسات الأجنبية السابقة
36	المطلب الثاني: الدراسات العربية السابقة
39	المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
-	الفصل الثاني: الدراسة التحليلية
46	تمهيد الفصل الثاني
47	المطلب الأول: بطاقة فنية لمصلحة المالية والمحاسبة لمجمع كوندور
47	1- تعريف مصلحة المالية والمحاسبة
47	2- أهداف مصلحة المالية والمحاسبة
48	3- هيكل مصلحة المالية والمحاسبة
49	المطلب الثاني: خطوات إعداد القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي لمجمع كوندور
49	1- طريقة تجميع الحسابات المعتمدة على مستوى مجمع كوندور
49	2- تحديد محيط حسابات التجميع على مستوى مجمع كوندور
49	3- المراحل المعتمدة في إعداد القوائم المالية المجمعة على مستوى مجمع كوندور
61	المطلب الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في ما يخص الحسابات المجمعة
62	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
63	خلاصة الفصل الثاني
65	الخاتمة
71	قائمة المراجع والمصادر
75	الملاحق
80	الفهرس

