



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد البشير الإبراهيمي- برج بوعرييج-  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية  
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، الطور الثاني  
ميدان: علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية  
شعبة: علوم التجارية  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

---

محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية  
- دراسة مقارنة -

---

إشراف الأستاذ(ة)  
-سليم حمود-

إعداد الطلبة:  
- بوفجي خولة  
- بن محبوس صبرينة

| الاسم واللقب   | الصفة  |
|----------------|--------|
| عكيكزة ياسين   | رئيسا  |
| سليم حمود      | مشرفا  |
| زبيري عز الدين | مناقشا |

السنة الجامعية: 2021-2022





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، الطور الثاني  
ميدان: علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية  
شعبة: علوم التجارية  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

---

محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية  
- دراسة مقارنة -

---

إشراف الأستاذ(ة)  
- سيلم حمود

إعداد الطلبة:  
- بوفجي خولة  
- بن محبوس صبرينة

السنة الجامعية: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الإهداء

الحمد لله الذي أعاننا ووفقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع ومهما

حمدناه فلن نستوفي حمده

اهدي هذا العمل المتواضع

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

والى كل أفراد عائلتي صغيرا و كبيرا

و إلى كل من ساعدني في انجاز

# شكر وتقدير

اللهم لك الحمد والشكر كله وإليك يرجع الفضل كله

نتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان

والتقدير إلى كل من ساعدنا وقدم لنا يد العون

ونخص بالذكر الأستاذ المشرف "سليم حمود"

وإلى كل العاملين في شركة condor

ونخص بالذكر "علي سليمان"

## الملخص

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو التعرف عن كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، كون هذه القوائم تقوم بإعطاء الوضعية المالية الحقيقية للمجمع، بالإعتماد على تقنية التجميع المحاسبي. وبإسقاط المفاهيم النظرية المتحصل عليها ميدانيا على مجمع condor الذي أثبت تمكنه من إعداد القوائم المالية المجمعة التي تعطي الصورة الحقيقية له. وفي الأخير توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بالموضوع أهمها: عدم مواكبة النظام المحاسبي المالية للتغيرات والتطورات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع.

**الكلمات المفتاحية:** المجمع، التجميع المحاسبي، القوائم المالية المجمعة، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية.

## Résumé

L'objectif principal de cette étude est d'identifier comment préparer les états financiers consolidés conformément au système de comptabilité financière et aux normes comptables internationales, car ces listes donnent la situation financière réelle du complexe, en fonction de la technique d'établissement comptable. En laissant tomber les concepts théoriques obtenus sur le terrain sur le complexe condor, qui a prouvé sa capacité à préparer les états financiers consolidés qui lui donnent l'image fidèle.

Enfin, l'étude a atteint un ensemble de résultats liés au sujet, dont les plus importants sont les suivants : Le système de comptabilité financière n'a pas suivi le rythme des changements et des développements survenus dans les normes comptables internationales de compilation.

**Mots clés:** agrégat, compilation comptable, états financiers consolidés, système de comptabilité financière, normes comptables internationales.

# قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

| الصفحة | قائمة المحتويات  |
|--------|--|
| -      | شكر وتقدير   |
| -      | الإهداء  |
| -      | الملخص   |
| -      | قائمة المحتويات  |
| -      | قائمة الجداول  |
| -      | قائمة الأشكال  |
| -      | قائمة الملاحق  |
| -      | قائمة الرموز والاختصارات   |
| أ - و  | المقدمة  |
| 8      | <b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية</b>   |
| 9      | المبحث الأول: الإطار النظري لمجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمع            |
| 9      | المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول مجمع الشركات   |
| 22     | المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول التجميع المحاسبي  |
| 30     | المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول القوائم المالية المجمع  |
| 36     | المبحث الثاني: الحسابات المجمع وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي          |
| 36     | المطلب الأول: الحسابات المجمع وفق المعايير المحاسبية الدولية                                   |
| 50     | المطلب الثاني: الحسابات المجمع وفق النظام المحاسبي المالي                                      |
| 57     | المطلب الثالث: مقارنة بين الحسابات المجمع وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية |
| 65     | <b>الفصل الثاني: دراسة مقارنة</b>  |
| 67     | المبحث الأول: تقديم مجمع condor  |
| 67     | المطلب الأول: لمحة عن مجمع condor  |
| 68     | المطلب الثاني: الفروع والشركات التابعة لمجمع بن حمادي  |
| 70     | المطلب الثالث: أهداف مجمع condor   |

قائمة المحتويات:.....

|    |  |
|----|--|
| 70 | المبحث الثاني: مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع condor ومقارنتها مع معايير المحاسبة الدولية |
| 70 | المطلب الأول: محيط وطريقة التجميع في مجمع condor   |
| 71 | المطلب الثاني: مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة في مجمع condor                                    |
| 79 | المطلب الثالث: مقارنة مرحل إعداد القوائم المالية المجمعة في مجمع condor مع معايير المحاسبة الدولية   |
| 84 | الخاتمة  |
| 88 | قائمة المراجع والمصادر   |
| 94 | الملاحق  |

قائمة الجداول

| رقم الجدول | اسم الجدول  | الصفحة |
|------------|---|--------|
| 01-01      | الفرق بين الشركات التابعة والشركات الفرعية  | 15     |
| 02-01      | استعمالات نسبة الرقابة  | 27     |
| 03-01      | الفرق بين معدل الرقابة ومعدل الفائدة  | 28     |
| 01-02      | الشركات التي ضمن المجمع الجبائي   | 58     |
| 02-02      | الشركات التي خارج المجمع الجبائي  | 59     |
| 03-02      | الشركات التي تدخل نطاق التجميع  | 60     |
| 04-02      | عرض الحقوق والديون  | 61     |
| 05-02      | عرض النواتج والأعباء  | 62-63  |
| 06-02      | إقصاء الحقوق والديون  | 74     |
| 07-02      | إقصاء النواتج والأعباء  | 74     |
| 08-02      | الأصول المجمعة  | 75-76  |
| 09-02      | الخصوم المجمعة  | 76-77  |
| 10-02      | جدول حساب النتائج المجمع  | 77-79  |
| 11-02      | مقارنة مرحل إعداد القوائم المالية المجمعة في مجمع condor مع معايير المحاسبة الدولية | 79-80  |

| الصفحة | عنوان الشكل                        | رقم الشكل |
|--------|------------------------------------|-----------|
| 17     | تصنيف المجمعات حسب البنية الشعاعية | 01-01     |
| 17     | تصنيف المجمعات حسب البنية الهرمية  | 02-01     |
| 18     | تصنيف المجمعات حسب البنية الدائرية | 03-01     |
| 19     | تصنيف المجمعات حسب البنية المعقدة  | 04-01     |
| 24     | تقنية التجميع المباشر              | 05-01     |
| 25     | تقنية التجميع بالتدرج              | 06-01     |
| 68     | الهيكل التنظيمي لشركة condor       | 01-02     |

قائمة الملاحق

| رقم الملحق | عنوان الملحق  |
|------------|---|
| 01         | شركات مجمع condor   |
| 02         | الحقوق والديون المتبادلة (SPA CONDOR ELECTONICS) مع SPA (CONDOR LOGISTIS) |
| 03         | الحقوق والديون المتبادلة (SPA CONDOR LOGISTIS) مع SPA CONDOR (ELECTONICS) |
| 04         | الإيرادات والأعباء المتبادلة (SPA CONDOR ELECTONICS)                      |
| 05         | الإيرادات والأعباء المتبادلة (SPA CONDOR LOGISTIS)                        |
| 06         | الأصول المجمعة  |
| 07         | الخصوم المجمعة  |
| 08         | جدول حساب النتائج المجمع  |

قائمة الرموز والاختصارات

| الرمز/الاختصار | المدلول باللغة الأجنبية                     | المدلول باللغة العربية        |
|----------------|---|-------------------------------|
| <b>IAS</b>     | International Accounting Standards          | معايير المحاسبة الدولية       |
| <b>IFRS</b>    | International Financial Reporting Standards | معايير الإبلاغ المالي الدولية |
| <b>IASB</b>    | International Accounting Standards Board    | مجلس معايير المحاسبة الدولية  |
| <b>SCF</b>     | Système comptabilité financière             | النظام المحاسبي المالي        |
| <b>FIFO</b>    | First In First Out                          | الصادر أولاً الوارد أولاً     |
| <b>SA</b>      | SPA CONDOR ELECTONICS                       | شركة كوندور إلكترونيك         |
| <b>SB</b>      | SPA CONDOR LOGISTIS                         | شركة كوندور لوجيستيك          |

# مقدمة

## مقدمة:

شهد القرن الماضي تغيرات جذرية مست بوجه خاص المجال الاقتصادي على الصعيدين الدولي والمحلي، وذلك من خلال تحرير التجارة العالمية وزيادة التدفقات الرأسمالية، حيث أصبح من الصعب على التنظيمات الصغيرة البقاء في السوق ومواجهة الشركات الكبيرة مما أدى إلى ضرورة إقامة تكتلات اقتصادية في شكل مجموعات شركات.

وكان أول ظهور لهذا النوع من التكتلات الاقتصادية بالتحديد في الولايات المتحدة الأمريكية ثم انتشرت لتشمل باقي دول العالم.

وقد صاحب تطور هاته المجمعات طرح عدة مشاكل وقضايا محاسبية لعل أهمها تكمن في أن القوائم المالية الفردية لا تعبر بصورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية للمجمع، وهذا ما أدى إلى ضرورة وضع معايير محاسبة دولية خاصة بالحسابات المجمع والتي كانت تخضع بشكل مستمر للتغيير كلما ظهرت الحاجة إلى ذلك.

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

ومنذ تبني النظام المحاسبي المالي عملت الجزائر على تشجيع نشاط المجمعات من خلال وضع قوانين تشريعية تنظم سيرها من الجانب المحاسبي، عن طريق تحديد الإجراءات المتعلقة بالمعالجات المحاسبية لها، وكذلك الجانب الجبائي من خلال تقديم مزايا جبائية على شكل إعفاءات لبعض القيود الضريبية. محاولة بذلك مواكبة معايير المحاسبة الدولية ألا أن هذه المعايير دائمة التغيير مما نتج عن ذلك إشكاليات وغموض حول تبني النظام المحاسبي المعايير الخاصة بالتجميع المحاسبي

## الإشكالية:

مما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي:

- ما مدى التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في إطار محاسبة مجمع الشركات؟

## الأسئلة الفرعية:

ولإحاطة بالجوانب المختلفة للإشكالية المدروسة ارتأينا إلى تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تتوافق طرق وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع طرق وإجراءات الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية في إطار مجمع الشركات؟
- هل يلتزم مجمع كوندور في إعداد القوائم المالية المجمعة بالإجراءات الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية؟
- هل تتوافق متطلبات إعداد القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع المتطلبات المنصوص عليها في المعيار الإبلاغ المالي الدولي 03؟

## الفرضيات:

- تتوافق قواعد وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع قواعد وإجراءات المعتمدة في معايير محاسبية دولية في إطار محاسبة المجمعات.
- إن إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة لمجمع condor تخضع للقواعد والإجراءات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي وهي تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
- تتوافق متطلبات إعداد القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع ما يتضمنه المعيار الإبلاغ المالي الدولي 03.

## أسباب اختيار الموضوع:

- إن معالجة هذه الدراسة دون غيرها من المواضيع العلمية يرجع لعدة أسباب أهمها:
- تخصص الطالب في مجال المحاسبة والذي يفرض عليه الدراية الكافية بالمواضيع المحاسبية؛
- تزايد الحاجة إلى البحث في هذه المواضيع؛
- محاولة فهم النظام المحاسبي المالي وكيفية إعداد القوائم المالية المجمعة ومقارنته بالمعايير المحاسبية الدولية.

## أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الموضوع في الدور الكبير الذي يقدمه مجمع الشركات من خلال توسيع حجم النشاط الاقتصادي، وتحريك عجلة الاقتصاد الوطني كل هذا يتطلب وجود نظام محاسبي فعال يساهم في إعداد قوائم مالية مجمعة تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تظهر أهمية الدراسة في

كونها تعالج إحدى القضايا المحاسبية المعاصرة المتعلقة بكيفية التجميع المحاسبي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية في إطار محاسبة المجمعات.

#### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في إطار محاسبة المجمعات؛

- التعرف على محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي؛

- التعرف على محاسبة المجمعات وفق المعايير المحاسبية الدولية وأهم التعديلات التي جاءت بها المعايير في إطار محاسبة المجمعات؛

- إجراء مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص الحسابات المجمعة.

#### منهج البحث:

اعتمدنا في بحثنا على منهجين رئيسيين بغية الإجابة على إشكالية البحث وتحقيق أهدافه، حيث استخدمنا المنهج الوصفي في استعراض المفاهيم النظرية أما الجانب التطبيقي فاستخدمنا دراسة مقارنة لنتعرف من خلالها على كيفية تجميع الحسابات وإعداد القوائم المالية المجمعة في مجمع condor ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية.

#### الدراسات السابقة:

لقد تعددت الدراسات التي تناولت موضوع محاسبة المجمعات، نظرا لكون هذا الموضوع ذو أهمية وتأثير على قرارات المستثمرين، لذا تم توظيف دراسات مختلفة تتوافق مع موضوع دراستنا من بينها مايلي:

- دراسة أحمد مقدمي، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات من خلال سرد تجارب مجموعة من الدول وكذا تسليط الضوء على المعايير الدولية المطبقة في الميدان المحاسبي، وتوصل الباحث إلى أن تقنية التجميع في الجزائر هي تقنية جديدة وألتمس وجود ضعف في النصوص التشريعية بالإضافة إلى عدم وجود معايير وطنية مقارنة بدول أخرى محل الدراسة أما في ما يخص

الجانب الجبائي فإن مجمع الشركات يحظى بمعاملة خاصة إذ أصبحت الشركة المسيطرة على الشركات الأخرى هي المكلفة الوحيدة أمام الإدارة الجبائية. تتمثل نقاط التشابه بيه هذه الدراسة ودراستنا في دراستها عملية التجميع أما نقاط الاختلاف فإن هذه الدراسة تطرقت إلى النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات عكس دراستنا التي تطرقت إلى النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتجميع.

- حمزة شنوف، قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمع المعدة وفق النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية وانعكاسات تطبيقها على نتائج لتحليل المالي، دراسة حالة مجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009، أطروحة دكتورا، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2017.

تهدف هذه الأطروحة إلى قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمع المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية، ومدى انعكاس تطبيقها على نتائج التحليل المالي لمجمع صيدال خلال الفترة الانتقالية 2009، وخلصت نتائجها إلى وجود أثر ذو دلالة على مؤشرات النسب المالية التسع المدروسة خلال الفترة الانتقالية. تتمثل نقطة التشابه بين هذه الدراسة ودراستنا في كونها تطرقت إلى إعداد القوائم المالية المجمع وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، تختلف هذه الدراسة عن دراستنا في كونها ركزت على انعكاسات تطبيق القوائم المالية المجمع على نتائج التحليل المالي في حين أن دراستنا لم تتطرق لذلك وكذلك هذه الدراسة اعتمدت على الجانب التحليل ودراستنا قمنا من خلالها بالمقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

-دراس نعيجي عبد الكريم بعنوان "مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي وجباية مجمع الشركات - دراسة ميدانية- أطروحة دكتورا، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2017.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر وتوصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية المجمع وفقا للنظام المحاسبي لا تقدم الوضعية المالية الصادقة والشفافة لمجمع الشركات كما لو كان تعلق بكين واحد، كما توصلت الدراسة إلى وجود صعوبات في شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. تتمثل أهم نقاط التشابه بين هذه الدراسة ودراستنا من خلال دراسة محاسبة مجمع الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، أما نقاط الاختلاف فإن هذه الدراسة ركزت على جباية مجمع الشركات بالاعتماد على دراسة ميدانية على عكس دراستنا التي ركزت على النظام المحاسبي المالي.

- لميس جلال، محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية - دراسة حالة المجمع الشرقي للدواجن أم البواقي-، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018/2019.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية المجمع وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية كون هذه القوائم تهدف إلى إعطاء النظرة الاقتصادية والمالية الحقيقية لمجمع الشركات وذلك بالاعتماد على تقنية محاسبية تعرف بالتجميع المحاسبي. وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي الجزائري للتغيرات و التطورات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية. تتمثل أهم نقاط التشابه بين هذه الدراسة ودراستنا في كونها قامت بدراسة مجمع الشركات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، بينما نقاط الاختلاف تتمثل في كونها لم تتطرق إلى الجانب الجبائي لمجمع الشركات.

- لامية لحيلح و قحام مونية، محاسبة التجميع وفق النظام المحاسبي الدولي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة تحليلية لمجمعي صيدال والمجمع الشرقي للدواجن-، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2019/2020.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية القيام بعملية التجميع المحاسبي لمجمعات الشركات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية مموعة تهدف إلى إعطاء الصورة المالية الحقيقية لمجمع الشركات وكأنه شركة واحدة. وفي الأخير توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن النظام المحاسبي الجزائري لا يواكب التعديلات والتغيرات المطبقة في المجمعين لا تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي. تتمثل نقطة التشابه بين هذه الدراسة ودراستنا في كونها درست مجمع الشركات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، ونقطة الاختلاف فتمثل في كونها اعتمدت على المنهج التحليلي من خلال تحليل دراسات سابقة.

تناولت الدراسات السابقة مواضيع مختلفة تصب معظمها في موضوع دراستنا، منها من ركزت على مجمع الشركات من الناحية الجبائية، وهدفت أخرى إلى التعرف على كيفية القيام بعملية التجميع المحاسبي لمجمعات الشركات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية باستخدام المنهج التحليلي، بعكس، دراستنا التي نسعى من خلالها إلى التعرف على كيفية القيام بعملية



التجميع المحاسبي لمجمعات الشركات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بالاعتماد على دراسة المقارنة.

### هيكل الدراسة:

بغية تحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى فصلين متتاليان وجاءت الخطة كما يلي:

الفصل الأول جاء تحت عنوان الأدبيات النظرية حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث تناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي لمجمع الشركات والتجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمع، وفي المبحث الثاني تم التطرق إلى الحسابات المجمع وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني كان دراسة مقارنة حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث. تناول المبحث الأول تقديم مجمع condor أما المبحث الثاني مراحل إعداد القوائم المالية المجمع لمجمع condor ومقارنتها مع معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الأول

الأدبيات

النظرية

تمهيد:

أدى ظهور العولمة واشتداد المنافسة جعل التكتل بين المؤسسات الاقتصادية نتيجة حتمية من أجل الاستمرار والبقاء في السوق ما أدى إلى ظهور مجتمعات الشركات، وتتمثل في تجمع عدة شركات عن طريق المشاركة في رأسمال كل منها بما يحقق السيطرة عليها من طرف الشركة الأم وهو ما يجعلها تمارس رقابة على تسيير بقية الشركات الأخرى التي تسمى بالشركات التابعة، حيث تخضع هذه الأخيرة لسيطرة ورقابة الأولى، ما يعني وجود رابطة التبعية فيما بين الشركات التابعة للمجمع.

خلفت هذه الأنواع من الشركات ظهور بعض المشاكل كون القوائم المالية الفردية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للذمة المالية للمجمع مما يستدعي إعداد قوائم مالية مجمعة، ولغرض الوصول إلى هذه القوائم لابد من إتباع تقنية تجميع الحسابات بهدف تقديم صورة أوضح لجميع الأطراف المستفيدة.

ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري لمجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمعة

المبحث الثاني: الحسابات المجمعة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

**المبحث الأول: الإطار النظري لمجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمع**  
يقوم مجمع الشركات على فكرة تكتل المشاريع وتوحيدها لتحقيق أهداف تعجز الوحدات الاقتصادية عن القيام بها بمفردها، وعليه سيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالمجمع والتجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمع.

### **المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول مجمع الشركات**

يعتبر ظهور مجتمعات الشركات نتيجة التوسع الاقتصادي وتطور الشركات، هذا ما جعل الشركات أمام خيارين: إما الحفاظ على الوحدة القانونية للشركة، أو إنشاء شركات تابعة تتمتع بالشخصية المعنوية تحت رقابة الشركة الأم، نتج عن ذلك بروز ظاهرة مجتمعات الشركات.

### **أولاً: مفهوم مجمع الشركات**

لا يمكن إعطاء تعريف موحد للمجمع بسبب تنوع المفاهيم الخاصة بمجمع الشركات وهذا يرجع إلى اختلاف ظروف ظهور مجمع الشركات.

### **1/- التطور التاريخي لمجمع الشركات**

إن بداية ظهور المجتمعات كانت في أواخر القرن 19، وظهرت حسب " Brigham Ehrhad " في سنة 1889، عندما أصبحت "نيوجرسي" أول ولاية تسمح بتحديد قانون يعطي الحق للشركات التي سيتم تشكيلها لغرض وحيد وهو امتلاك أسهم الشركات الأخرى. وقد تم تسميتها من طرف الكاتب بالشركة القابضة. ومما ساعد على ظهورها المواد القانونية الموضوعية، والتي تلائم الشركات التجارية بسهولة، لنسخ الروابط بين الشركات، من خلال المشاركة في العلاقات، التبعية المناسبة، المساعدة الذاتية، السيطرة والتضامن. أما في أوروبا فكانت انطلاقها في الحقيقة في فترة الستينات، وكان السبب وراء ظهورها ضغط الشركات الأمريكية والتي شكلت مجتمعات حول العالم،<sup>1</sup> أدى هذا إلى تخوف الدول الأوروبية، مما ألزمها بإعادة تنظيم صفوفها لتجنب التهميش، سواء من خلال الدمج وفقاً لـ " مؤتمر الأمم المتحدة والتجارة والتنمية"، وذلك لتركيبة الشركات من خلال التكامل الرأسي لشركات العاملة في نفس العملية الإنتاجية أو التوزيعية، أو الاندماج الأفقي، والذي يهدف إلى توسيع نفوذ السوق، أو اندماج تكتل معين.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حمزة شنوف، قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمع المعدة وفق النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية وانعكاسات تطبيقها على نتائج لتحليل المالي، دراسة حالة مجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009، أطروحة دكتورا، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2017، ص4.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص4.

أما في الجزائر فظهر ما يسمى بمجمع الشركات ليس وليد الساعة، وهذا يظهر من خلال تطرق المشرع الجزائري لمجمع الشركات والشركات التابعة، من خلال المادة 729 من الأمر 59-75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975<sup>1</sup> ولكن فرض هذا الأخير حديث النشأة، وذلك من خلال الأمر رقم 27-96 الصادر في 9 ديسمبر 1996، والمتضمن مفهوم الرقابة والشركات الملزمة بتقديم حسابات مجمعة ونشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر 4، كما تم نشر قرار مؤرخ في أكتوبر 1999<sup>2</sup>، والذي يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات، وأساليب التجميع ومجال تطبيقها، بالإضافة إلى حالات إقصاء الشركات من التجميع، وتواريخ الإقفال ومحتوى القوائم المالية المجمعة، كما صاحبه قرار مؤرخ بتاريخ 22 ديسمبر 1999، يتضمن فتح حسابات خاصة بمجمع الشركات، وإعطاء تفسيرات على بعض الحسابات، مع تقديم جداول خاصة بالقوائم المجمعة.<sup>3</sup>

## 2/- مفهوم مجمع الشركات

يمكن تقديم العديد من التعاريف لمجمع الشركات صنفناها كما يلي:

### 2-1 تعاريف عامة حول مجمع الشركات

توجد عدة تعريف لمجمع الشركات نحاول التطرق إليها فيما يلي:

- مجمع الشركات هو نظام قانوني يضم عدد من الشركات متحدة من الناحية الاقتصادية، ومستقلة من الناحية القانونية وخاضعة لسياسة اقتصادية واحدة من سلطة مشتركة لها سلطة اتخاذ القرار لكل المجمع.
- مجمع الشركات هو عدد من الشركات التي تخضع لسلطة الرقابة والتوجيه الممارسة من إحدى الشركات وتسمى الشركة الأم على الشركة التابعة، وهي أداة قانونية لتنظيم المشروع الرامي إلى التوسع.
- مجمع الشركات هو عبارة عن عدة شركات قانونية مستقلة أمام الآخرين وخاضعة لقرار اقتصادي واحد.
- مجمع الشركات هو عدة شركات مرتبطة تقوم فيها الشركة الأم بممارسة الرقابة على باقي الشركات المشاركة بهدف وحدة القرار.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 19 ديسمبر 1975، العدد 101، ص 1306.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية رقم 87 المؤرخة في 30 شعبان 1420، قرار مؤرخ في 29 أكتوبر 1999.

<sup>3</sup> الجريدة السمية رقم 91 المؤرخة في رمضان 1420، قرار مؤرخ في 22 ديسمبر 1999.

<sup>4</sup> علاش قاشي، النظام القانوني لمجمع الشركات، جامعة البليدة، العدد 1، 2020، ص 47.

## 2-2 تعريف مجمع الشركات حسب النظام المحاسبي المالي

حسب نص المادة 02-132 فهي تنص على أن مجمع الشركات "كل كيان له مقر أو أنشطته الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات".<sup>1</sup>

## 3-2 تعريف مجمع حسب القانون التجاري الجزائري

نلاحظ أن مجمع الشركات قد تم تناوله من خلال المواد (796-799) مكرر 4 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/4/25 وذلك كما يلي:

- **المادة 796** والتي تنص على "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدد تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتميمته".<sup>2</sup>

- **المادة 797** والتي تنص على "يحدد عقد التجمعات، تنظيم التجميع مع مراعاة أحكام هذا القانون ويتم إعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم. ويتضمن البيانات الآتية:<sup>3</sup>

- اسم التجميع؛

- اسم الشركة أو موضوعها والشكل القانوني وعنوان المقر أو المقر الرئيسي للشركة، وإذا اقتضى

الأمر رقم التسجيل كل عذو من التجمع في السجل التجاري؛

- المدة التي أنشأ لأجلها التجمع، موضوع التجمع، عنوان مقر التجمع.

تتم جميع تعديلات العقد وتنشر حسب شروط العقد نفسه.

ولا تصبح قابلة للاحتجاج بها على الغير إلا ابتداء من تاريخ الإشهار.

- **المادة 798** وتنص على "يجب أن يتضمن عقد التجميع كذلك ما يلي:<sup>4</sup>

- صلاحيات جميع أعضاء التجميع؛

- كيفيات مراقبة التسيير؛

- كيفيات الحل و التصفية.

<sup>1</sup> المادة 02-132 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 الصادرة في 25مارس 2009، ص 15.

<sup>2</sup> المادة 796 من قانون تجاري الجزائري، 2007، ص 235.

<sup>3</sup> لمادة 797 من قانون تجاري الجزائري، 2007، ص 235.

<sup>4</sup> لمادة 798 من قانون تجاري الجزائري، 2007، ص 235.

- المادة 799 مكرر "يتمتع التجمع بالشخصية المعنوية وبالأهلية التامة ابتداء من تاريخ تسجيله في السجل التجاري. ويحدد العقد الخاضع للإشهار القانوني، شروط التجمع وموضوعه.<sup>1</sup>

#### 2-4 تعريف مجمع الشركات من الناحية الاقتصادية

مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا الواحدة عن الأخرى لكنها في الواقع تخضع لوحدة القرار الاقتصادي.<sup>2</sup>

#### 2-5 تعريف مجمع الشركات حسب القانون الجبائي

لقد انفرد التشريع الجبائي عن باقي القوانين الأخرى في تعريفه للمجمع والشروط الواجب توفرها لاستفادة المجمع من الامتيازات والإعفاءات الجبائية.

فقد عرفها القانون الجبائي المجمع من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممتثلة في المادة 138 مكرر "على أنه كل كيان اقتصادي يضم مؤسستين أو أكثر من خلال أسهم مستقلة قانونا، تسمى الواحدة منها الشركة الأم تحكم المؤسسة أو المؤسسات الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لنسبة س 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم".<sup>3</sup>

➤ من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف مجمع الشركات على أنه " مجموعة من الشركات التي تتمتع بالشخصية المعنوية والتي تتأسسها الشركة الأم التي تمارس عملية الرقابة على باقي الشركات التابعة، وتقدم في نهاية كل سنة حسابات مجمعة وكأنها كيان واحد"

#### 3- خصائص مجمع الشركات

يتميز مجمع الشركات بخصائص تميزه عن باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى نذكر منها:

1- **عدم الاعتراف بالمجمع ككيان قانوني:** المجمع غير معترف به ككيان قانوني أي ليس له شخصية معنوية؛

2- **الاستقلالية القانونية:** الشركات المكونة للمجمع مستقلة قانونيا أي يعترف بها قانونا فكل شركة لها شخصية معنوية؛

3- **الروابط داخل المجمع:** بالرغم من الاستقلال القانوني للشركات المراقبة من طرف الشركة الأم، إلا أنها لا تستطيع اتخاذ أي قرار اقتصادي من دون موافقة الشركة الأم لأنها مرتبطة بها اقتصاديا وماليا؛

<sup>1</sup> لمادة 799 من قانون تجاري الجزائري، 2007، ص 235.

<sup>2</sup> محمد بلقايد خملول، إعداد وعرض القوائم المالية المراجعة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة مجموعة من الشركات المراجعة الجزائرية-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2020/2019، ص 3.

<sup>3</sup> المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019، ص 34.

أ- الروابط الاقتصادية: هذه الروابط ناتجة عن رقابة الشركة الأم للشركات التابعة؛

ب- الروابط المالية: تنشأ هذه العلاقة عن طريق امتلاك الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت في

الشركات التابعة.

فمثلا لا يستطيع الفرع اتخاذ قرار يتعلق بزيادة الاستثمار من دون موافقة الشركة الأم، وذلك لأن الفرع

مرتبط اقتصاديا وماليا بالشركة الأم.<sup>1</sup>

### ثانيا: مكونات مجمع الشركات

يتكون مجمع الشركات من الشركة الأم والشركات التابعة (الفرع) حيث لكل منها شخصيتها المعنوية

المستقلة عن باقي الشركات ولكن موحدة اقتصاديا.<sup>2</sup> من خلال ما سبق يمكن التطرق إلى مختلف مكونات

المجمع وهي كالتالي:

#### 1/- الشركة الأم:

يقصد بالشركة الأم الشركة التي تملك الوحدة الإنتاجية أو المشروع المستثمر فيه ملكية تامة دون أن

يشاركها فيه أحد ولو بنسبة ضئيلة.<sup>3</sup>

وفي تعريف أخرى هي: شركة مختصة في التخطيط والتوجيه من أجل تطوير وإدارة عمليات الاستثمار

الشركات التابعة لها، متخصصة في عمليات التنفيذ.<sup>4</sup>

وتعرف أيضا على أنها الهيكل القانوني التي تجمع القدرة الإستراتيجية فهي تبعث النشاط وتضمن

المراقبة داخل المجمع.

➤ ومن خلال ما سبق يمكن أن نعرف الشركة الأم على أنها هي الركيزة التي تمارس الرقابة

وتصدر الأوامر على الشركات التابعة لها.

#### 2/- الشركة القابضة:

في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط. تسمى الشركة الأم بالشركة القابضة وهي لا

تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر دورها على تسيير المساهمات المالية التي تملكها في

<sup>1</sup> لامية لحليح ومونية قحام ، محاسبة التجميع وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة تحليلية لمجمعي صيدال والمجمع الشرقي للدواجن-، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2020/2019، ص13.

<sup>2</sup> رشيد عريوة، الحسابات المجمع بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة لمسيلة، العدد 18، 2017، ص376.

<sup>3</sup> جميلة مدور، إستراتيجية الشركة الأم والشركة القابضة في الاستثمار الأجنبي ومصالح الدول المضيفة، مجلة الحقوق والحريات، العدد3، ديسمبر 2016، ص409.

<sup>4</sup> خالد صامري، القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع طهرواي، جامعة محمد خضير بسكرة، 2013/2012، ص3.

مختلف الشركات وبالتالي تعرف الشركة القابضة على انها "شركات لا تملك في أصولها إلا أسهم شركات أخرى، أو يتكون الجزء الأكبر من أصولها من أسهم شركات أخرى، حيث تعمل هذه الشركات على إتمام العمليات المالية التي تعد مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها وفي نفس الوقت تقوم بتوجيه ومراقبة نشاطاتها الصناعية والتجارية".<sup>1</sup>

الشركة القابضة هي الشركة التي تملك أسهما أو حصصا في رأس مال شركة أو شركات أخرى مستقلة عنا بنسبة تمكنها من السيطرة على إدارتها ورسم خططها العامة.<sup>2</sup>

من هذه التعريف نرى أنه لا بد من أن تتوفر في الشركة شروط لتكون شرك قابضة وهي:<sup>3</sup>

- أن توجد شركة تابعة؛

- سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة؛

- استقلال الشركة التابعة.

➤ لقد اختلفت التشريعات في تعريف الشركة القابضة إلا أنها تتفق جميعا حول كونها الشركة التي

تمتلك أسماها في عدة شركات تسمى الشركات التابعة بالقدر التي يمكنها من السيطرة عليها.

### 3- الشركة التابعة

الشركة التابعة هي كل شركة يحاز عليها أكثر كم نصف رأس مالها من قبل شركة أخرى فهي شركات

مسيطرة عليها من الناحية المالية والإدارية من طرف شركة أخرى وتتمتع الشركات التابعة بالشخصية

القانونية المستقلة عن الشركة الأم.<sup>4</sup>

وحسب لمادة 729 معدل من الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996 والمتضمن القانون

التجاري، عرفت الشركة التابعة على أنها "إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد

الثانية تابعة للأولى.

تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء من رأسمال الذي تملكه في هذا الأخيرة يقل عن

50% أو يساويها. وبالتالي تصبح الشركة الأم تتحكم في السلطة والتسيير وأيضا الرقابة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> رشيد عريوة ، نفس المرجع، ص376.

<sup>2</sup> أحمد محمود المساعدة، العلاقة القانونية للشركة القابضة مع الشركات التابعة، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد12، جوان 2014، ص111.

<sup>3</sup> سمية تالي، هيكله مجمع الشركات، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2015، ص15.

<sup>4</sup> خالد صامري ، مرجع سابق، ص08

<sup>5</sup> الأمر رقم 96-27، المؤرخ في 09-12-1996 المتضمن القانون التجاري الصادر في الجريدة الرسمية، الصادرة 11-12-1996، العدد77، ص06.

#### 4- الشركات الفرعية

يعرفها " Philippe butty " على أنها "أن الفروع هي امتداد للشركة الأم، والفروع ليس لها شخصية قانونية منفصلة عن الشركة الأم، وهي فقط استقلال نسبي، بمعنى أن الطرف الثالث ينبغي أن يكون قادر على التعامل مع الفروع وذلك بتجاوزه الشركة الأم مباشرة.<sup>1</sup>

وتعرف أيضا أنها: "وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة حيث لا تملك شخصية معنوية تميزها فهي غير مستقلة قانونيا، تنشأ لضمان سير النشاط فقط". كما تتميز الفروع بعدم امتلاكها لمحاسبة خاصة بها. إذ أن مسك محاسبتها يتم على مستوى الشركة الأم.<sup>2</sup>

ويمكن توضيح أوجه الاختلاف بين الشركة التابعة والشركة الفرعية من خلال الجدول التالي:

#### جدول رقم(01-01): الفرق بين الشركات التابعة والشركات الفرعية

| الشركات الفرعية   | الشركات التابعة  |
|---|--|
| - عدم وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والفروع لذلك لا يدفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات. | - دفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات لوجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركات الفرعية. |
| - عدم توزيع النتيجة.  | - توزيع الأرباح وحساب الرصيد الجبائي وفرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الأم.                       |
| - المحاسبة تتم على مستوى الشركة الأم.   | - لديها محاسبة خاصة بها.   |
| - عدم فرض الضريبة على الشركات على النتيجة إلى الشركة الأم   | - دفع الضريبة على الشركات على النتيجة الإجمالية.   |
| - عدم وجود استقلالية قانونية.   | - شخصية قانونية مميزة ومستقلة.   |

المصدر: لميس جلال، محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية دراسة حالة المجمع

الشرقي للدواجن-أم البواقي-، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018/2019، ص10.

<sup>1</sup> حمزة شنوف ، مرجع سابق، ص07.

<sup>2</sup> يوسف مامش، مطبوعة علمية بعنوان محاسبة المجموعات مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، ص8.

### ثالثاً: تصنيف مجمع الشركات

تصنف المجمعات حسب صنفين إما حسب طبيعتها أو حسب بنيته.

#### 1- من حيث الطبيعة والنشاط

ضمن هذا التصنيف نجد ما يلي:

**1-1 المجمعات الصناعية:** وفي هذا الشكل تمارس الشركة الأم نشاطاً صناعياً أو تجارياً، ويتم تشكيل هذه المجمعات بغرض توسيع النشاط.

**1-2 المجمعات التعاقدية:** يتشكل هذا النوع من المجمعات للقيام بعقود مختلفة ترتبط بالشركات ببعضها البعض ولا يتعلق الأمر في هذه الحالة بالحيازة على مساهمات مالية، ولكن بتقوية تبعية الشركات.<sup>1</sup>

**1-3 المجمعات المالية:** يقصد بالمجمع المالي المجمع الذي ينظم نشاطه حسب النشاطات المالية للبنك العالمي وذلك من خلال الشركات التابعة له، فنشاط المجمع المالي يقتصر على حيازة وتسيير المساهمات المالية فقط.

**1-4 المجمعات الشخصية:** تنشأ الإدارة الموجودة في هذه المجمعات عن وجود شركاء أو مسيرين مشتركين، إذ تنشأ في حالتين:

- وجود نفس الأشخاص يتولون تسيير شركات متعددة دون أن توجد مساهمات مالية بينها.
- وجود نفس الشركاء يراقبون شركات متعددة دون أن توجد مساهمات مالية متبادلة فيما بينهم.

#### 2- من حيث البنية

من بين أهم البنيات المكونة لمجمع الشركات نجد ما يلي:

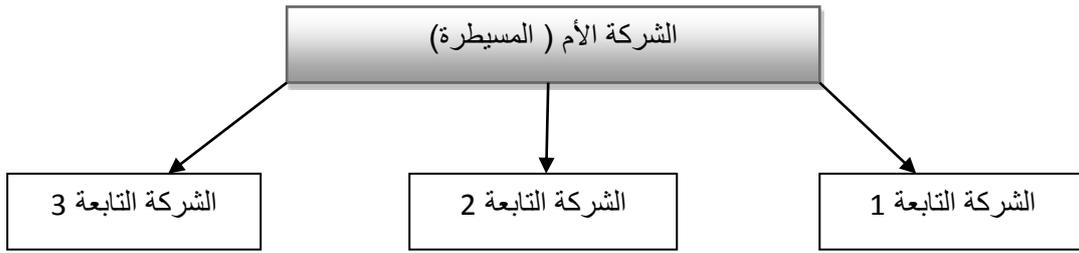
#### 1-2 البنية الشعاعية:

في هذه الحالة تحوز الشركة مساهمات مالية في الشركات التابعة دون أن توجد مساهمات مالية فيما بينها، فهذا الأسلوب يرتب أعباء مالية ثقيلة على الشركة ويحتاج إلى توظيف أموال كثيرة من طرفها، إذ تقع عليها كل الالتزامات المالية والتجارية، والمخطط التالي يوضح هيكل البنية الشعاعية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>خالد سامري، مرجع سابق، ص8.

<sup>2</sup>خالد سامري، مرجع نفسه، ص8.

الشكل رقم (01-01): تصنيف المجمعات حسب البنية الشعاعية



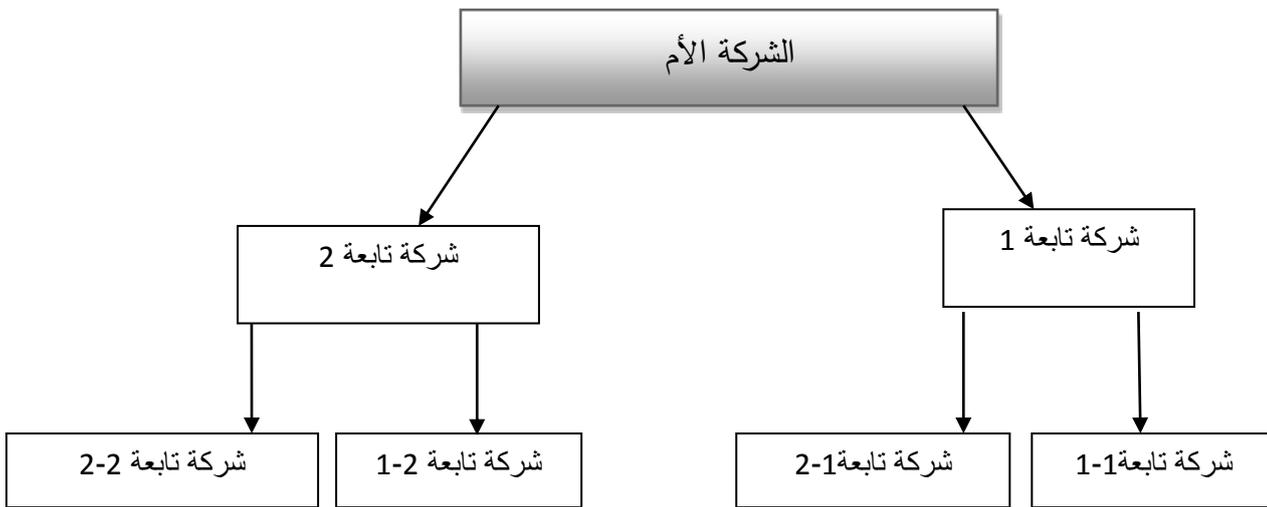
المصدر: أمال زايد، النظام القانوني لتجمع الشركات دراسة مقارنة، مذكرة دكتورا، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 2013، 1/2014، ص 211.

من خلال هذا الشكل نجد أن الشركة الأم تملك مساهمات مباشرة في الشركات التابعة لها دون أن تكون هناك علاقة تربط بين هذه الشركات.

2-2 البنية الهرمية:

ففي هذه البنية الشركة الأم تحوز على مساهمات مالية في الشركة التابعة لها التي تحوز بدورها على مساهمات في الشركات التابعة الفرعية فيتكون هرم، يسمح هذا الأسلوب للشركة الأم بأن تقوم بمراقبة مؤسسات متعددة دون أن توظف أموال معتبرة وهذا حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (02-01): تصنيف المجمعات حسب البنية الهرمية



المصدر: أمال زايد، مرجع سابق، ص 2013.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن الشركة الأم تملك مساهمات في الشركات التابعة وهذه الأخيرة بدورها تملك مساهمات في شركات تابعة أخرى.

## 2-3 البنية الدائرية:

تكون المساهمات في هذه الحالة متتالية إذ تنطلق من الشركة الأم إلى شركاتها التابعة إلى أن تصل مساهمة الشركة التابعة الأخيرة المساهمة في الشركة المسيطرة، وبهذا تملك جزء من رأسمالها بطريقة غير مباشرة.<sup>1</sup>

لتفادي صورية رأس مال الشركات التابعة منع المشرع المساهمات المتبادلة إذ كانت تفوق 10% والمخطط التالي يوضح حالة المساهمة الدائرية.

الشكل رقم (01-03): تصنيف المجمعات حسب البنية الدائرية



المصدر: زايدي أمال، مرجع سابق، ص 2014.

من خلال هذا الشكل نجد أن الشركة الأم تملك بطريقة غير مباشرة مساهمة في الشركات التابعة التي تملك مساهمات فيها بطريقة مباشرة.

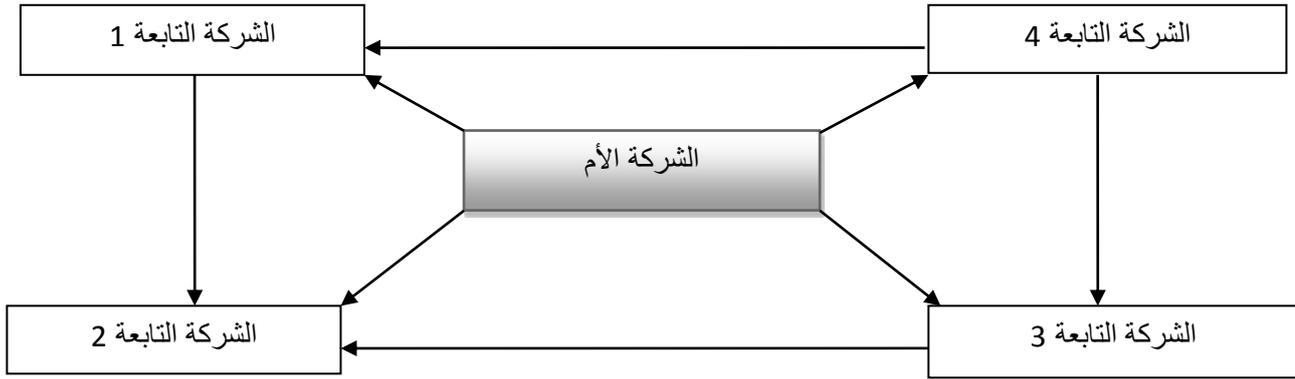
## 2-4 البنية المعقدة:

وهي تنشأ عن الجمع بين البنيات السابقة وهذا يؤدي إلى تقليص قيمة الأموال الموظفة إلى أقصى حد، إذ يستعمل روابط متنوعة ومختلفة تؤدي إلى تعقد هندسة المجموعات وهذا ما يظهره المخطط التالي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أمال زايدي، النظام القانوني لتجمع الشركات دراسة مقارنة، مذكرة دكتورا، كية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2013/2014، ص 209 إلى 212.

<sup>2</sup> أمال زايدي، مرجع سابق، ص 212 إلى 214.

الشكل رقم (01-04): تصنيف المجمعات حسب البنية المعقدة



المصدر: زايدي أمال، مرجع سابق، ص 214.

نلاحظ من خلال الشكل أن الشركة الأم تملك مساهمات في الشركات التابعة لها وهذه الأخيرة تملك مساهمات فيما بينها.

رابعاً: دوافع تكوين مجمع الشركات

هناك مجموعة من الدوافع مشجعة على تبني فكرة المجمع، والتي يمكن تلخيصها في 3 أنواع هي: الدوافع الاقتصادية، الدوافع المالية والدوافع الجبائية.

1- الدوافع الاقتصادية: وتعتبر من أكثر الدوافع انتهاجا، لأنها تسمح بتحقيق مجموعة من الامتيازات الاقتصادية، التي تتمثل في النقاط الآتية:

1-1 تعبئة وتوفير الوسائل المختلفة والتكميلية، والتي لا تستطيع مؤسسة بمفردها توفيرها، على سبيل المثال، توفير وسائل التمويل فالشركة الأم لها قدرة التفاوض مع البنوك للحصول على الوسائل التمويلية لفائدة الشركات التابعة لها؛

2-1 تخفيض حجم المخاطر التي يتعرض لها المجمع وذلك من خلال انتهاج سياسة تكوين فروع جديدة وبالتالي تقسيم المخاطر بين شركات المجمع وهذا من خلال سياسة التنويع.

2- الدوافع القانونية والمالية: تتمثل هذه الدوافع فيما يلي:

توجد مجموعة من الدوافع المالية والقانونية التي تشجع على تجمع وتكتل الشركات مع بعضها بعضاً، يذكر منها ما يأتي:

1-2 السماح بتقسيم قطاعات النشاط داخل الكيانات القانونية، بتحديد كل من مسؤوليات الشركة الأم، والشركات التابعة لها، حيث تعتمد معظم الشركات التي تريد مركزية نشاطاتها إلى اختيار التنظيم في شكل مجمع، لأن هذا الأخير يسمح بمرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم نشاطه؛

2-2 يقدم مجمع الشركات بالتوسع داخليا عن طريق إنشاء فروع جديدة وهذه العملية تسمح بزيادة رأس المال المملوك واقعيا، إلا أن هذا التوسع لا يسمح بالضرورة في زيادة الحق في الرقابة،<sup>1</sup> لذلك يلجأ مجمع الشركات إلى التوسع خارجيا عن طريق حيازة أسهم شركات أخرى، وهذا بهدف ممارسة الرقابة عليها، وبالتالي حماية مصالحه.<sup>2</sup>

### 3/- الدوافع الجبائية

إن أهمية مجمع الشركات كوحدة اقتصادية دفعت بالمشرع الجبائي إلى إحداث نظام خاص بها، والعمل على تحسينه باعتباره أداة فعالة تسمح بمتابعة نشاط المجمع، ومن الضروري التطرق إلى البعد الجبائي للمجمع باعتباره مكملا للبعد المحاسبي.

### 3-1 شروط القبول ضمن مجمع الشركات

لم يعترف المشرع الجبائي الجزائري بالمجمع إلا بعد صدور قانون المالية 1997، حيث تبنت الجزائر نظام خاص بمجمعات الشركات يسمح بإجراء مقاصة شاملة للأرباح والخسائر المحققة على مستوى كل الشركات المنتمية لنفس المجمع، والهدف من هذا النظام هو السماح تحت شروط معينة لمجمعات الشركات بتجميع قاعدة الخضوع للضريبة (الوعاء) للضريبة على أرباح الشركات، وتتمثل شروط القبول ضمن نظام الدمج الجبائي فيما يلي:

- أن تكون الشركات الأعضاء على شكل شركات ذات أسهم، وعليه تستثنى باقي الأشكال الأخرى؛  
- أن يكون رأس المال الاجتماعي للشركة العضو ممتلكا بصفة مباشرة وليس بواسطة شركات أخرى بنسبة 90 % على الأقل من طرف الشركة الأم؛

- أن لا يكون رأس المال الاجتماعي للشركة الأم ممتلكا بصفة مباشرة بنسبة 90 % أو أكثر من طرف الشركة أخرى يمكنها اخذ طابع الشركة الأم.<sup>3</sup>

كما نصت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة صراحة على جملة من

الشروط تتمثل في:

- ألا تكون شركات بترولية؛

<sup>1</sup> لميس جلال، محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية دراسة حالة المجمع الشرقي للدواجن-أم البواقي-، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018/2019، ص14.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص15

<sup>3</sup> لامية لحيلج وقحام مونية، مرجع سابق، ص43-44.

- أن يكون اختيار الانضمام للنظام الجبائي للمجمع من طرف الشركة الأم وان يكون مقبول من طرف مجموع الشركات الأعضاء؛

- لا يقبل التراجع عن هذا الاختيار لمدة أربع (4) سنوات؛

- أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في التجميع في المفهوم الجبائي مسيرة بأحكام القانون التجاري؛

- أن لا تحقق عجزين متتاليين أثناء تطبيق النظام الجبائي لمجمع الشركات.

### 2-3 التحفيزات الجبائية الممنوحة لمجمعات الشركات:

يمنح التشريع الجبائي المعمول به مزايا جبائية معتبرة تهدف إلى تشجيع تكوين مجمعات الشركات، وتتمثل هذه المزايا في:

#### أ- الضريبة على أرباح الشركات

تتمثل التحفيزات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات في:

- **توحيد الميزانية:** يمكن لتجمعات للشركات أن تختار الخضوع لنظام الميزانية الموحد، فالتوحيد يعني به أن يجمع مجموع حسابات الميزانية وليس الإضافة الحسابية لنتائج الشركات الأعضاء للمجمع ، ويتم الاختيار من طرف الشركة الأم، وتصادق عليه مجموع الشركات الأعضاء وهو لا يقبل التراجع لمدة أربع سنوات.

- **إعفاء الأرباح الموزعة:** تعفى من الضريبة على أرباح الشركات، الأرباح التي تتقاضاها الشركات بمناسبة مشاركتها في رأس مال الشركات الأخرى من نفس التجمع.

- **إعفاء فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عناصر أصول مثبتة:** تعفى فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول المثبتة والمحقة بين شركات من نفس التجمع من الضريبة على أرباح الشركات.<sup>1</sup>

- **تحديد معدل الضريبة على أرباح الشركات:** نص قانون المالية التكميلي لسنة 2009 في المادة 03 على انه في حالة خضوع فروع المجمع إلى معدلات مختلفة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتم تطبيق معدل 19 % وذلك في حالة كون هذا المعدل هو الذي يمثل اكبر حصة، وفي حالة العكس يتم التوزيع المعدل حسب حصة رقم الأعمال المحقق ضمن كل سنة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> لامية لحيلج وقحام مونية ، المرجع السابق، ص44-45.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص45.

وتم إلغاء هذا الامتياز في قانون مالية 2022: ( في حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة، من طرف شركات أعضاء في المجمع، للضريبة على أرباح الشركات، يخضع الربح المتأتي من هذا التوحيد بعنوان كل معدل، تبعا لحصة رقم الأعمال المصرح به لكل صنف من النشاط).<sup>1</sup>

ب- الرسم على نشاط المهني: تعفى من الرسم على النشاط المهني العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.

ج- الرسم على القيمة المضافة: تعفى من الرسم على القيمة المضافة العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة، كما يحق للمكلفين بالضريبة الذين يقومون بتجميع حساباتهم باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المطبق على المواد والخدمات وذلك بالنسبة للمؤسسات داخل المجمع.

د- إلغاء الشروط المتعلقة بتحقيق نتائج ايجابية أثناء السنتين الماليتين الأخرتين من أجل الخضوع لنظام مجمعات الشركات:

وذلك لما جاء في نص قانون المالية لسنة 2008، من خلال تخفيض شروط الانضمام إلى المجمعات. في إطار سياسة تشجيع نظام المجمعات المنتهجة من طرف المشرع الجبائي الجزائري.

و- حقوق التسجيل: تعفى من حقوق التسجيل في إطار نظام تجمعات الشركات:

- العقود التي تثبت نقل الأملاك بين الشركات الأعضاء ؛
- العقود التي تثبت تحويل الشركات قصد إدماجها في الشركات ؛<sup>2</sup>
- للإشارة فإن الإعفاء من الحقوق لا يخص الإعفاء من إجراء التسجيل لكن من دون دفع الحقوق.

#### المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول التجميع المحاسبي

إن خاصية الوحدة الاقتصادية التي تربط شركات المجمع وتمتع كل منها بشخصية مستقلة، كان سببا في بروز تقنية محاسبية تترجم هذه الظاهرة، المتمثلة في التجميع المحاسبي الذي يهدف إلى إظهار الحالة المالية للمجمع كأنه وحدة واحدة وذلك من أجل تسهيل عملية التسيير داخل المجمع.

#### أولا: مفهوم التجميع المحاسبي

تتمثل تقنية التجميع المحاسبي في إظهار الوضعية المالية ونتائج المجمع المتكونة من الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها كأنها شركة واحدة.

<sup>1</sup> المادة 138 مكرر: محدثة بموجب المادة 14 من م/1997 ومعدلة بموجب المواد 7 من م/2008، 3 من م ت/2009، 6 من م ق/2012، وملغاة بموجب المادة 38 وق م/2022.

<sup>2</sup> لامية لحيلح وقحام مونية، مرجع سابق، ص45.

## 1/- تعريف التجميع المحاسبي

التجميع المحاسبي هو تقنية تسمح بتحويل الحسابات الفردية لمجموعة من الشركات المستقلة قانوناً، إلا أنها تخضع لرقابة شركة تدعى الشركة الأم مكونة بذلك حسابات مجمعة تعبر عن الوضعية المالية والاقتصادية والصورة المثالية للمجمع وكأنه شركة واحدة.<sup>1</sup>

كما جاء في نص المادة 732 مكرر 4: "يقصد بالحسابات المجمعة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد التقييم، الرقابة، المصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية."<sup>2</sup>

➤ من خلال ما سبق يمكن تعريف التجميع المحاسبي على أنه تقنية محاسبية تهدف إلى تقديم الوضعية المالية ونتائج مجمع الشركات المتكون من الشركة الأم والشركات التابعة لها كأنها شركة واحدة.

## 2/- أهداف التجميع المحاسبي

تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.<sup>3</sup>

بالإضافة إلى مجموعة من الأهداف نذكرها فيما يلي:

- إعطاء نظرة عن التطور العام لمجمع الشركات؛
- قياس العلاقة بين الأرباح ورقم الأعمال وفعالية الأموال الخاصة وإعطاء حكم صادق حول مردودية المجمع ككل؛
- يعد التجميع المحاسبي وسيلة من وسائل الإفصاح المالي والمحاسبي وبالتالي يعتبر أداة للمعلومات الخارجية؛
- يحقق عملية تجانس وتناسق الحسابات السنوية للشركات المجموعة، وهذا ما يوفر لغة موحدة والتي تسمح بالحصول على معلومات موحدة وذات مصداقية تسمح بمقارنة مردودية مختلف الشركات التابعة؛

<sup>1</sup> يحي عبد اللاوي وآخرون، إدارة الحسابات في المجمعات الاقتصادية، الإجراءات، التنظيمات دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد الثامن، 2017، ص 601.

<sup>2</sup> الجزائر، الجريدة الرسمية، الشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة، رقم 966-11، 1996/12/27، المادة 732، 1996، ص 07.

<sup>3</sup> القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الموافق ل 23 رجب 1429، يحدد قواعد التقييم المحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المؤرخ في 25 مارس 2009 الموافق ل 28 ربيع الأول 1430، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، المادة 132-1، ص 15.

- يمكن من تشخيص وضعية كل شركة مما يسهل لها عملية التسيير والمراقبة، وبالتالي يمكن اعتبار أن عملية التجميع المحاسبي أداة للتسيير.

### ثانيا: أنواع التجميع المحاسبي

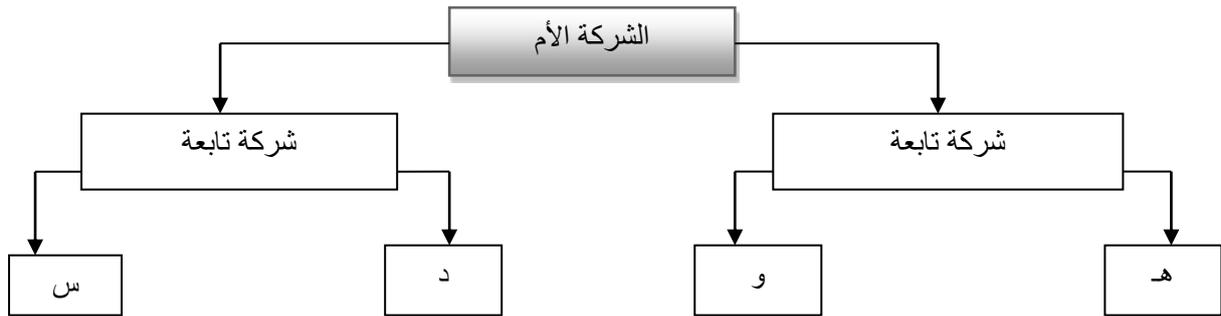
يوجد نوعين من تقنية التجميع المحاسبي نذكرهما فيما:

#### 1/- تقنية التجميع المباشر: تسمح هذه التقنية للشركة الأم بتجميع حسابات الشركات التابعة لها

بصفة مباشرة:<sup>1</sup>

ترتكز طريق التجميع المباشر على عملية التجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم في عملية واحدة، وتستعمل نسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم. وتسعى إلى التحديد المباشر لحقوق المجمع في الشركات المجموعة والحقوق الخارجة عن المجمع. والشكل الموالي يوضح ذلك.

#### الشكل رقم (01-05): تقنية التجميع المباشر



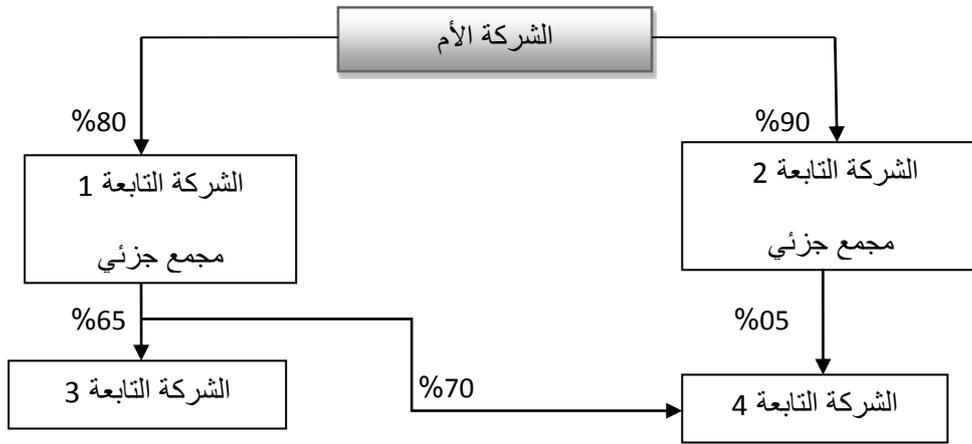
المصدر: لميس جلال، مرجع سبق ذكره، ص 27.

#### 2/- تقنية التجميع بالتدرج: هذه التقنية تقوم على تجميع حسابات الشركة الفرعية في الشركات

الفرعية الأكبر منها وفي الخطوة الثانية يتم تجميع حسابات هذه الأخيرة في حسابات الشركة الأم. والشكل الموالي يوضح ذلك.

<sup>1</sup> عبد الكريم نعيجي، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي وجباية مجمع الشركات -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه، جامعة أبي بكر، تلمسان، 2016/2017، ص 151.

الشكل رقم (01-06): تقنية التجميع بالتدرج



المصدر: لميس جلال، مرجع سابق، ص 27.

من خلال الشكل أعلاه نجد أن:<sup>1</sup>

**الخطوة الأولى:** يتم دمج حسابات الشركتين التابعتين 3 و4 في حسابات الشركة التابعة 1 كونها تملك أكبر نسبة مساهمة.

**الخطوة الثاني:** يتم تجميع حسابات الشركتين 1 و2 في حسابات الشركة الأم.

**ملاحظة:** يتم تجميع حسابات الشركة التابعة 4 في حسابات الشركة التابعة 1 على غرار الشركة التابعة 2 وذلك راجع إلى مساهمة الشركة التابعة 1 في الشركة التابعة 4 أكبر من مساهمة الشركة التابعة 2 أي مساهمة بالأغلبية.

**ثالثا: محددات التجميع المحاسبي**

يعتبر معدل الفائدة ومعدل الرقابة من المحددات الرئيسية للتجميع، فمعدل الرقابة يعتبر من أهم الطرق المستعملة لتجميع الحسابات، أما معدل الفائدة فهو الذي يحسب على أساسه حصة الشركة الأم من حقوق الملكية وحساب حقوق الأقلية.

**1/- معدل الرقابة**

يعبر معدل الرقابة على التبعية المباشرة أو غير المباشرة ما بين الشركة الأم والشركات الأخرى، وهو يحدد عن طريق معدل التصويت المملوك من طرف الشركة الأم في الشركات المعنية. إذا كان المعدل يفوق 50%، فالشركة الأم تملك الرقابة المطلقة لحقوق التصويت في الشركة وبالتالي يمكن معدل الرقابة من تحديد أسلوب التجميع.

<sup>1</sup>عبد الكريم نعيجي، المرجع السابق، ص 27.

## 1-1 أنواع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات المعنية بالتجميع

يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة فمالي: <sup>1</sup>

أ- **الرقابة المطلقة:** تتجلى الرقابة المطلقة في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تتحكم وتمارس سلطة فرض القرار على مستوى الإدارة والسياسات المالية والعملية في شركة ما، هذا النوع من الرقابة ينقسم إلى ثلاثة أنواع هي:

- **الرقابة القانونية:** تتحصل الشركة الأم على هذا النوع من الرقابة من خلال امتلاكها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لأكثر من 50% من حقوق التصويت في شركة أخرى، مما يعطي لها الحق في اتخاذ القرار؛

- **الرقابة التعاقدية:** في هذه الحالة تفرض الأم رقابتها على شركة أخرى بموجب عقد أو بند من القانون التأسيسي يقضي بذلك؛ <sup>2</sup>

- **الرقابة الممارسة بالفعل (الفعلية):** تعتبر الشركة ممارسة لهذه الرقابة عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا لا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم أخرى بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزءها.

ب- **الرقابة المشتركة:** هي عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية والإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة.

ج- **التأثير الملحوظ:** نقول عن شركة ما أنها تمارس تأثيرا ملحوظا على التسيير والسياسة المالية لشركة أخرى إذا كان لهذه الشركة القدرة على التصرف مباشرة أو بواسطة شركة أخرى في الشركة الثانية وهذا يتحقق إذا كانت تملك على الأقل 20% من حقوق التصويت في هذه الشركة.

التأثير الملحوظ يعني صلاحية المشاركة والتأثير في القرارات السياسية والمالية والتشغيلية للشركة

المستثمر فيها دون أن تكون هناك سيطرة على تلك السياسات. <sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الكريم نعيجي، المرجع السابق، ص 27.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 27.

<sup>3</sup> نوال بلعربي، القوائم المالية المجمع في ظل النظام المالي المحاسبي دراسة حالة شركة MOSTAVI، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2015/2014، ص 25-26.

## 1-2 حساب معدل الرقابة

لتحديد معدل الرقابة، يجب جمع معدل الرقابة المملوكة من طرف الشركة الأم ومعدل الرقابة المملوكة من قبل الشركات التي تراقبها الشركة الأم، وبذلك يتم جمع معدل التي تملكه الشركة الأم ومعدل الرقابة الذي تمتلكه الشركة التابعة في الشركات الأخرى.<sup>1</sup>

### في المساهمة المباشرة:<sup>2</sup>

- معدل الرقابة يساوي معدل حقوق التصويت الخاصة بالشركة الأم داخل شركاتها التابعة.

### في مساهمة غير مباشرة:

- بسلسلة وحيدة: معدل الرقابة يحدد درجة بدرجة وينقطع في حالة وجود رقابة مزدوجة أو تأثير

بارز.

- بعدة سلاسل: معدل الرقابة يحسب بجمع معدلات الرقابة المملوكة، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة

لكل شركة تابعة داخل السلاسل مع التأكد من عدم انقطاع الرقابة.

وتستعمل نسبة الرقابة في تحديد قائمة المؤسسات التي تدخل ضمن القوائم المالية المجمعة وذلك

بالإشارة لمختلف الشركات التي تكون تحت رقابة مطلقة، رقابة مشتركة أو تأثير ملحوظ، وكذلك تسمح

بتحديد الطريقة الواجب استعمالها في التجميع عند كل نوع من أنواع الرقابة. والجدول أدناه يبين ذلك.<sup>3</sup>

### الجدول رقم (01-02): استعمالات نسبة الرقابة

| طريقة التجميع   | نوع الرقابة      |
|-----------------|------------------|
| الاندماج الكلي  | الرقابة المطلقة  |
| الاندماج النسبي | الرقابة المشتركة |
| الوضع بالتكافؤ  | تأثير ملحوظ      |

المصدر: يوسف مامش، مرجع سابق، ص34.

<sup>1</sup> أحمد مقدمي، النظام المحاسبي الزجائبي لمجمع الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005، ص23.

<sup>2</sup> يوسف مامش، مرجع سابق، ص34.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص34.

2/- نسبة الفائدة:

يعبر معدل الفائدة عن حصة رأسمال المملوكة من طرف الشركة الأم بصورة مباشرة أو غير مباشرة داخل كل شركة مجمعة. فهو مفهوم مالي يمكن من حساب حصة الشركة الأم في الرأسمال والنتيجة لكل شركة من شركات المجموع.

2-1 مبدأ حساب معدل الفائدة:

معدل الفائدة يتم حسابه على أساس مجموع جداءات نسب رأس المال الممتمك بطريق مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة وتوجد ثلاث مراحل لحساب معدل الفائدة:<sup>1</sup>

- تشخيص نوع العلاقة التي تربط كل من الشركة الأم والشركة التابعة؛
- حساب جداء نسبة ملكية الشركة الأم في رأسمال كل شركة من الشركات التابعة؛
- حساب مجموع هذه الجداءات للحصول في الأخير على هذه النسبة.

ونسبة الفائدة تسمح لنا بتحديد حقوق الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، وذلك قصد توزيع رؤوس الأموال الخاصة، والنتيجة بين الشركة الأم والتي تمثل فوائد الأغلبية، وكذلك الأطراف الخارجية والتي هي فوائد الأقلية. كما أن نسبة الفائدة تدخل وتستخدم في مختلف مراحل التجميع. ويمكن توضيح الفرق بين معدل الفائدة ومعدل الرقابة في الجدول التالي:<sup>2</sup>

الجدول رقم(01-03): الفرق بين معدل الرقابة ومعدل الفائدة

| نوع المعدل   | الطبيعة   | الإستعمال   |
|--------------|---|---|
| معدل الرقابة | معبرة عن حقوق التصويت                           | - تعريف محيط التجميع ( قائمة الشركة المنضمة إلى المجموع).<br>- اختيار أسلوب التجميع   |
| معدل الفائدة | معبرة عن التبعية المالية(المساهمة في رأس المال) | أداة لإقامة تقنية التجميع:<br>- إدماج الحسابات<br>- إقصاء العمليات المتبادلة<br>- توزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة ما بين فوائد المجموع والأقلية. |

المصدر: لميس جلال، مرجع سابق، ص22.

<sup>1</sup> لميس جلال، مرجع سابق، ص22.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص34.

#### رابعاً: طرق التجميع المحاسبي

إن المعيار الأساسي الذي يحدد لنا طريقة التجميع المحاسبي هو نوع الرقابة التي تطبقها الشركة الأم على الشركات التابعة. وبناء على ذلك فإن هناك ثلاث طرق للتجميع المحاسبي هي: طريقة التوحيد الكلي، طريقة التوحيد النسبي والطريقة المعادلة.

**1- طريقة التوحيد الكلي:** تطبق هذه الطريقة نتيجة لرقابة المطلقة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة، مما يسمح لشركة الأم الاستحواذ على أصول وخصوم الشركات التابعة، كما لو تعلق الأمر بأصولها وخصومها الخاصة (مع مساهمة الأقلية). تعتمد هذه الطريقة على ثلاث خطوات هي:

**1-1 الإدماج:** هي أول خطوة، حيث يتم فيها إدماج مجمل الميزانية و حساب النتائج الشركات الموحدة في حسابات الشركة الموحدة و هذا بعد إعادة المعالجة وإقصاء العمليات الداخلة في المجمع؛

**2-1 التوزيع:** في هذه المرحلة يتم توزيع الأموال الخاصة و نتيجة الشركات التابعة بين فوائد المجمع و فوائد الأقلية؛

**3-1 الإقصاء:** في هذه المرحلة يتم إقصاء مساهمات الشركة الأم في الشركة التابعة في الميزانية الموحدة.

**2- طريقة التوحيد النسبي:** تخص هذه الطريقة توحيد الشركات الواقعة تحت الرقابة المشتركة، حيث لا تختلف كثيراً عن طريقة التوحيد الكلي إلا في بعض النقاط التي تخص حقوق الأقلية التي لا تظهر في هذه الطريقة. يمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة في ما يلي :

**2-1 الإدماج:** حيث يتم إدماج في حسابات الشركة الموحدة النسبة الممثلة لفوائد الشركة المالكة لسندات المساهمة في عناصر الميزانية و حساب النتائج للشركة الموحدة بعد القيام بإعادة المعالجات؛

**2-1 الإقصاء:** يتم فيها إقصاء العمليات و الحسابات المتبادلة بين الشركة الأم و الشركة التابعة صدر في 2014/01/01 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS11 الذي ألغى المعيار الدولي IAS 31، الأمر الذي أدى إلى إلغاء طريقة التوحيد النسبي في توحيد الحسابات حيث حلت محلها الطريقة المعادلة أما عن النظام المحاسبي المالي فلم يتبنى طريقة التوحيد النسبي منذ صدوره في 2007.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فريدة حجاج ولامية خرامسية، الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار مجمع الشركات دراسة حالة كوندور الكترونييس 2020، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريج، 2020-2021، ص 9-10.

3- الطريقة المعادلة: أو الوضع بالتكافؤ، تطبق على الشركات (الزميلة) التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، فهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها،<sup>1</sup> تعتمد هذه الطريقة على خطوتين هما:

3-1 بالنسبة للميزانية الموحدة: يجب إظهار سندات المساهمة المكافأة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة مضافا إليها نتيجة الدورة؛

3-2 بالنسبة لجدول حسابات النتائج الموحد: يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: مفاهيم أساسية حول القوائم المالية المجمعة

مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات المرتبطة فيما بينها من الناحية الاقتصادية والمستقلة من الناحية القانونية، إلا أن بروز هذا النوع من الشركات أدى إلى ظهور مشاكل كون القوائم المالية الفردية لا تعبر عن الوضعية المالية ونتائج المجمع بصورة صادقة وحقيقية، ونتج عن ذلك القوائم المالية المجمعة والتي تعكس الوضعية الصادقة للمجمع.

### أولاً: مفهوم القوائم المالية المجمعة

تحظى القوائم المالية المجمعة بأهمية كبيرة كونها تعبر عن الوضعية الحقيقية للشركة الأم وشركاتها التابعة، وبالتالي فهي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذا المجمع.

### 1- تعريف القوائم المجمعة:

توجد عدة تعاريف للقوائم المالية المجمعة نوجزها فيما يلي:

تعرف القوائم المالية المجمعة على أنها "تلك القوائم المالية التي يتم عرضها وكأنها لشركة واحد تبين حقيق الوضعية المالية للمجمع ونتائج أعماله، من خلال جمع كل عناصر القوائم المالية المتمثلة ضمن بنود واحد".<sup>3</sup>

كما أنها "عرض أصول والتزامات وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات الشركة الأم والشركات التابعة لها وكأنها مشروع واحد".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> ابتسام معمر الطيب، ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 19، جامعة بليدة، 2019، ص 237.

<sup>2</sup> فريدة حجاج ولامية خرامسية، مرجع سابق، ص 10.

<sup>3</sup> سي محمد الخضر، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة دراسة حالة مجمع سيفيتال بجاية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المركز الجامعي بريك، باتنة، العدد 8، ص 303.

<sup>4</sup> ابتسام معمر الطيب، نفس المرجع، ص 237.

وتعرف كذلك بأنها " القوائم المالية لمجموعة شركات تعرض أصول وخصوم وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات الشركة القابضة وشركاتها التابعة وكأنها تخص مؤسسة اقتصادية واحدة".<sup>1</sup>

وتعرف أيضا على أنها " تعبر عن الحسابات المالية الختامية المنتظمة والصادقة التي تعطي صورة وافية عن الذمة المالية وكذلك نتيجة مجموع الشركات الداخلة في حدود التجميع".<sup>2</sup>

وبالتالي يمكن تعريف القوائم المالية المجمعة على أنها: القوائم المالية المجمعة للشركة الأم والشركات التابعة لها من خلال جمع كل عناصر القوائم المالية المتماثلة ضمن بنود واحد ويتم عرضها كأنها لشركة واحد تبين حقيقة الوضعية المالية للمجمع.

## 2/- أهمية إعداد القوائم المالية المجمعة:

تعتبر الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها وحدات قانونية مستقلة، ومن ثم لا بد لكل من الشركة الأم والتابعة لها من إعداد قوائم مالية مستقلة، إلا أن هذا الإجراء رغم ضروريته فإن الاكتفاء به يعني تجاهل جوهر العلاقة بين الشركة الأم وبين الشركة أو الشركات التابعة لها، حيث تمثل الشركة الأم والشركات التابعة لها وحدة اقتصادية واحدة، ويتطلب الاعتراف بهذه الحقيقة إعداد قوائم مالية مجمعة للتقرير عن المركز المالي ونتائج العمليات للشركة الأم والشركات التابعة لها باعتبارها وحدة محاسبية واحدة، ويتم إعداد القوائم المالية المجمعة لأن التقارير المالية المنفصلة للشركة الأم وحدها لا يفصح عن المعلومات الكافية عن المركز المالي ونتائج العمليات التي تقع تحت سيطرة الشركة الأم والتي تهم ذوي المصالح فيها،<sup>3</sup> أي أن الهدف الأساسي من إعداد القوائم المالية المجمعة هو إظهار المركز المالي ونتيجة العمليات للشركة الأم والشركات التابعة لها باعتبارها وحدة اقتصادية واحدة مع تجاهل التمييز القانوني بين هذه الشركات، باعتبار أن هذا التمييز مسألة شكل ليس جوهر، إلا أنه في حالة وجود أطراف أخرى غير الشركة الأم تمتلك جزء صغير من أسهم الشركة التابعة.

فإنه يجب إظهار مركز هذه الأطراف في القوائم المالية المجمعة ويطلق على حقوقهم "حقوق الأقلية" وذلك حتى يتم الإفصاح عن مصالح تلك الأطراف الخارجية بطريقة ملائمة. وبالرغم من أهمية القوائم المالية المجمع بالنسبة لذوي المصالح في الشركة الأم باعتبارها المصدر الأساسي للمعلومات التي تهمهم فإن هناك بعض العوامل التي تطلب الحذر في تقييم القوائم المالية المجمعة وهي:

<sup>1</sup> ابتسام معمر الطيب ، المرجع السابق، ص237

<sup>2</sup> خالد صامري، مرجع سابق، ص14.

<sup>3</sup> أحمد بيسوني شحاتة ومحمود السيد سليمان، المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة للطبع والنشر، الإسكندرية، 2000، ص213.

- تعتبر النسب التي يتم حسابها على أساس القوائم المالية مضللة كونها متوسطات مرجحة، حيث تخفي المراكز القوية المراكز الضعيفة وذلك من خلال عملية التجميع؛
- اختلاف أسس تصنيف وتقويم الحسابات بين الشركات فان هذا يؤدي إلى تقليل من مغزى المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية المجمع؛
- قد يؤدي تجميع الالتزامات في الميزانية المجمع إلى إخفاء المركز القانوني بالنسبة للدائنين ذوي الحقوق الخاصة على أصول معينة؛
- قد تكون القوائم المالية المجمع مضللة إذا كانت بعض الشركات التابعة شركات أجنبية.<sup>1</sup>
- 3- أنواع القوائم المالية المجمع:**
- تتمثل أنواع لقوائم المالية المجمع فيما يلي:<sup>2</sup>
- 3-1 قائمة المركز المالي المجمع:** تتضمن تجميع أصول وخصوم وحقوق الملكية مع الأخذ بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة بين شركات المجموعة؛
- 3-2 جدول حسابات النتائج المجمع:** يتم من خلاله مقارنة إيرادات شركات المجموعة مع تكاليف الحصول على هذه الإيرادات والوصول إلى الصافي في المجموعة؛
- 3-3 جدول سيولة خزينة المجمع:** توضح صافي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية لشركات المجموعة.<sup>3</sup>
- 3-4 جدول تغير الأموال الخاصة المجمع:** قائمة تترجم المعلومات بشأن الزيادة أو الانخفاض في صافي الأصول أو الثروة للشركة، حيث تظهر الشركة ما يلي:
- النتيجة الصافية للمجمع خلال السنة؛
- كل العناصر من أعباء ومنتجات، الربح أو الخسارة المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة المجمع.
- 3-5 الملاحق المجمع:** تحتوي الملاحق على معلومات تساعد على فهم البيانات المالية بشكل أفضل من بينها:

- الإطار المحاسبي وأساليب الدمج والطرق وقواعد التقويم؛

- المعلومات المتعلقة بنطاق الدمج ومقارنة الحسابات؛

<sup>1</sup> أحمد بسيوني شحاتة ومحمود السيد سليمان، المرجع السابق، ص 214-215.

<sup>2</sup> خديجة بقاص، المعالجة لعمليات التوحيد والاندماج في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي،

2014/2013، ص 13.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 13.

- أي معلومات أخرى ضرورية الفهم.<sup>1</sup>

ثانيا: أهداف وشروط إعداد القوائم المالية المجمع

يسعى المجمع من خلال القوائم المالية المجمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تساهم في تقديم وضعية المجمع بشكل صادق، وذلك بتوفر شروط معينة.

1/- أهداف القوائم المالية المجمع:

يلجأ المجمع لإعداد القوائم المالية المجمع من أجل تحقيق عدة أهداف يمكن ذكرها في النقاط التالية:

- القوائم المالية الفردية ليست لها رؤية واضحة عن الوضعية الحقيقية للمجمع؛  
- يمكن أن تظهر القوائم المالية للشركة الأم أرباحا معتبرة في حين تظهر لنا النتيجة الموحدة للمجمع عجزا معتبرا أو العكس؛

- القوائم المالية الفردية تعطي أولوية للجباية والمهنة القانونية، بينما القوائم المالية تسعى لتقييم الأداء الاقتصادي للمجمع؛

- توجد أنظمة جبائية تعترف بمفهوم المجمع مما يمكنه الاستفادة من مزايا جبائية؛<sup>2</sup>  
- وسيلة لقياس الأداء الداخلي من خلال الحصول على قوائم مالية مجمعة لكل شركات المجمع وهذا وفق مرجعية محاسبية موحدة؛

- قياس ما مدى تحقيق الأهداف المالية الإجمالية للمجمع ونسبة مساهمة كل فرع في ذلك؛  
- إيضاح الوضعية المالية والنتيجة الحقيقة للمجمع بعد إقصاء العمليات المتبادلة والأرباح الداخلية؛  
- أداة للحصول على معلومات خارجية تلبى الاحتياجات المختلفة لمستعملي القوائم المالية المجمع من المعلومات اللازمة لصنع قراراتهم الاقتصادية والإستراتيجية.<sup>3</sup>

2/- شروط إعداد القوائم المالية المجمع:

إن الشرط الأساسي المطلوب توفره لإعداد القوائم المالية المجمع هو تملك الشركة الأم لأكثر من 50% من أسهم الشركة التابعة، وتوفر النية والرغبة لدى الشركة الأم بالسيطرة على الشركة التابعة. ومن أجل تملك الشركة الأم السيطرة على الشركات التابعة لابد من توفر الشروط التالية:

<sup>1</sup> لميس جلال، المرجع السابق 2019، ص 42

<sup>2</sup> يحيى عبد اللاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 602.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 602.

- إذا كان لدى الشركة الأم القوة أو النفوذ عال على الشركة التابعة يعطيها القدرة على توجيه أنشطة الشركة التابعة؛

- وجود حقوق لدى الشركة الأم يمكنها من توجيه أو تغيير عوائد الشركة التابعة؛

إذا كان لدى الشركة الأم قوة أو نفوذ عال يعطيها على الشركة التابعة القدرة على التأثير على العوائد المحققة لها من استثماراتها في الشركة التابعة.<sup>1</sup>

### ثالثاً: مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة

تتمثل مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة في تلك الإجراءات التي يجب مراعاتها أثناء القيام بعملية التجميع المحاسبي، باعتبارها احد الركائز الأساسية التي تترجم منهجية التجميع المحاسبي، ويمكن حصرها في:<sup>2</sup>

#### 1/- مرحلة التجانس:

وهي من أهم المراحل المتبعة من أجل إعداد القوائم المالية المجمعة، وتهدف إلى تجانس العمل من أجل ترابط وتوافق البيانات المحاسبية بين الشركات الأم ومختلف فروها من أجل إعطاء الصورة الحقيقة للوضع المالية للمجمع، ويعود عدم التجانس في هذه البيانات إلى اختلافات في الشكل القانوني وطبيعة النشاط وكذلك مكان المقر الرئيسي لكل من الشركة الأم وفروعها أو وحداتها، وهذا ما يؤثر على وقاعد التقييم والتقديم المعتمدة لإعداد القوائم المالية المجمعة.

#### 2/- مرحلة إدماج القوائم المالية:

وهي ثاني مرحلة تلي مباشرة مرحلة مطابقة البيانات المالية والمجانسة، تهدف هذه المرحلة إلى إدماج كل من الميزانيات المختلفة وكذلك حسابات النتائج وإبرازها في شكل موحد ومتجانس، 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 حسابات النتائج.

#### 3/- مرحلة استبعاد للعمليات المتبادلة:

ويقصد بهذه الخطوة استبعاد كل العمليات البينية بين كل مكونات المجمع من أجل إبراز نتائج العمليات التي تمت بين المجمع والمحيط الخارجي، إذا أن ذلك يبرز القوة الاقتصادية الحقيقة للمجمع.<sup>3</sup>  
يتم بناء على الأساليب المطبقة في التجميع ويكون على النحو التالي:

<sup>1</sup> لميس جلال، المرجع السابق، ص38.

<sup>2</sup> سي محمد لخضر، مرجع سابق، ص304

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص304.

- 100% بالنسبة للشركات التي تطبق طريقة الإدماج الكلي؛
- حسب نسب الفائدة المطبقة المتعلقة بالمساهمات لكل شركة داخلية في المجمع وهذا في إطار تطبيق طريقة الإدماج النسبي؛
- أما في حالة تطبيق الوضع بالتكافؤ فلا توجد هناك أي إقصاءات.<sup>1</sup>
- وتتمثل العمليات المستبعدة في:
- العمليات التجارية بين مكونات المجمع وما يترتب عنها من أرباح أو خسارة، إلى تاريخ إعداد ميزانية السلع المتداولة مازالت المجمع.
- الأوراق التجارية إذا استخدمت بين مكونات المجمع فإنها تستبعد عند إعداد الميزانية المجمعة إذا ما توفرت الشروط التالية:

- حررت الكميالية بين شركتين تابعتين للمجمع؛
  - إلى تاريخ إعداد الميزانية لازالت سارية داخل المجمع؛
  - لم يحن بعد تاريخ استحقاقها ولم تظهر للغير ولم تخصم لدى البنك.<sup>2</sup>
- 4/- مرحلة توزيع رؤوس الأموال الخاصة واستبعاد الأسهم:**

تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل التحضير لإعداد القوائم المالية المجمعة، أين يتم استبدال أوراق المساهمة التي تظهر في الميزانية أي مؤسسة داخلية في محيط التجميع بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجمعة، وبذلك يتم إظهار حصة الشركة المجمعة لقاء هذه الأسهم. كما أن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجمعة تكون موزعة بين المجمع والأقلية المنتمية له، ويتحدد ذلك عن طريق نسبة الفائدة، وهذا ما يؤدي إلى إلغاء هذه المساهمات.<sup>3</sup>

#### ملاحظة:

- يوجد حالات لا يتم فيها إعداد القوائم المالية المجمعة وهي:
- أن يكون القصد من السيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة مؤقتا، كأن يكون القصد من شرائها إعادة بيعها في المستقبل القريب؛

<sup>1</sup> أمينة كلوش ونصيرة يحيوي، تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة الأبعاد الاقتصادية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، العدد 8، 2018، ص 428.

<sup>2</sup> سامري خالد، مرجع سابق، ص 20.

<sup>3</sup> أمينة كلوش ونصيرة يحيوي، مرجع سابق، ص 429.

- أن تعمل الشركة التابعة في ظل قيود مشددة طويلة الأجل تؤثر بصورة جوهرية على قدرتها في تحويل الأموال للشركة الأم.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الحسابات المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

نظرا للطلب المتزايد من مستعملي المعلومة المحاسبية لزيادة مستوى الإفصاح واستعمال لغة محاسبية موحدة ، لجعل المعلومة المحاسبية أكثر ملائمة وموثوقية وقابلية المقارنة، فجاءت معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من أجل تقريب وتوفيق ومن ثم توحيد الممارسات والقواعد المحاسبية المطبقة في الأنظمة المحاسبية الدولية، لتصبح المعلومة المحاسبية والمالية أكثر تناسقا، وتصبح القوائم المالية صالحة للمقارنة من فترة إلى أخرى من منشأة لأخرى، ومن دولة لأخرى. والجزائر أمام هذه التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة ، وبعد أن كانت تعتمد على المخطط المحاسبي الوطني، تبنت المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي المشتق من هذه المعايير .

### المطلب الأول: الحسابات المجمعة وفق المعايير المحاسبية الدولية

المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن قواعد ونماذج وإرشادات عامة لتوجيه وترشيد وتقليل درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية عبر الدول العالم، وهي تسعى منذ نشأتها إلى إعداد وتطوير معايير دولية تحقق توافقا في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي في ظل العولمة. ومن بين المواضيع التي اهتمت بها قامت هيئة معايير المحاسبية الدولية هي مجموعات الشركات حيث قامت بإصدار معايير خاصة بمحاسبة المجمعات تعالج من خلالها موضوع التجميع المحاسبي وإعداد القوائم المالية المجمعة ومتطلبات الإفصاح.

### أولا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

لقد أدت الاختلافات في الأسس والمبادئ والقواعد المحاسبية بين دول العالم إلى نتائج مختلفة وأحيانا متعارضة، هذا ما أدى إلى وجوب التنسيق المشترك ووضع قواعد ومبادئ محاسبية موحدة ، ومن هنا نشأة فكرة المعايير المحاسبية الدولية.

### 1/- تعريف المعايير المحاسبية الدولية:

الحديث عن المعايير المحاسبية الدولية يجعلنا نقف على مفهوم المعيار التي تعتبر ترجمة لكلمة **standard** وتعني القاعدة، فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر

<sup>1</sup> خديجة بقاص، المرجع السابق، ص17.

على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، والمعيار بهذا المعنى بعد عنصرا من عناصر القوائم المالية.

أما المعايير المحاسبية الدولية فتعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية.<sup>1</sup>

## 2/- خصائص معايير المحاسبية الدولية:

عند إصدار المعيار المحاسبي تكون الهيئة المسؤولة أمام مواجهة جدية لمعضلتين أساسيتين هما: احتمالات إصدار معايير تؤدي إلى المبالغة في إنتاج المعلومات المحاسبية بأكثر من الاحتياجات الفعلية، واحتمالات استفادة بعض فئات المجتمع من عملية التنظيم المحاسبي على حساب البعض الآخر.

أما الخصائص التي تتميز بها معايير المحاسبية الدولية فهي:

- قدرتها على تحقيق الإجماع الخاص بعد توسيع مجال الاستشارة ليشمل كل الأطراف المهتمة بهذه المعايير؛

- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون في مجال المعايير؛<sup>2</sup>

- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها؛

- غير إجبارية لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.

## 3/- أهداف المعايير المحاسبية الدولية

ظهرت الحاجة إلى توفيق القواعد المحاسبية لتحقيق الانسجام بين المعايير المختلفة، وبالتالي تطويرها لتحقيق الأهداف الآتية:

**3-1** تحسن الشفافية وقابلية المقارنة للقوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات وتسهيل عمليات

التسعير بالبورصة للمؤسسات عبر العالم؛

<sup>1</sup> السعيد قاسميو فرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المركز الجامعي بالوادي، الوادي، العدد 01، 2010، ص 6-7.

<sup>2</sup> علي بن قطيب ودلال خطاب، أهمية اعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 و النظام المحاسبي المالي-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ابن خلدون، تيارت، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص 8-9.

**3-2 تسهيل عملية اتخاذ القرارات:** قد يؤدي إلى غياب معايير المحاسبة الدولية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للمؤسسات المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المؤسسات ونتائج أعمالها وبالتالي صعوبة الاختيار بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات؛

**3-3 اجتناب الخطأ في عملية اتخاذ القرارات:** قد يؤدي غياب استخدام طرق المحاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة إلى ارتكاب أخطاء في إعداد القوائم المالية وبالتالي الخطأ في اتخاذ القرارات؛

**3-4 اجتناب التعقيد:** إن غياب معايير محاسبية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة حتى وإن صلحت المعالجة المحاسبية ، يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم فيها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة ، وكلاهما ليس متوفرا في معظم الحالات، سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة، وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها.<sup>1</sup>

#### ثانيا: معايير المحاسبة الدولية IAS الخاصة بالتجميع المحاسبي

تطُرقت معايير المحاسبة الدولية في المعيار IAS 27. IAS 28 مباشرة لموضوع محاسبة المجمعات كما تطُرقت له أيضا في معايير آخر IAS31 الذي تم إلغائه فيما بعد.

#### 1/- المعيار المحاسبي الدولي رقم (27) "القوائم المالية المنفصلة"

كان يتضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (27) متطلبات خاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية منفصلة، وبعدها قام مجلس معايير الدولية IASB بنقل متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 "القوائم المالية الموحدة"، وأصبح المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 خاص بالقوائم المالية المنفصلة.

<sup>1</sup>عبد القادر عيادي، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل الاطار النظري للمحاسبة، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، جامعة حسبية بن بو علي، الشلف، العدد 15 ، 2016، ص31.

## 1-1 هدف المعيار IAS 27

الهدف من هذا المعيار هو وضع الترتيبات اللازمة لمتطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة عند قيام الكيان بتحضير القوائم المالية المنفصلة.<sup>1</sup>

## 1-2 مجال تطبيق المعيار IAS 27

يتم تطبيق المعيار IAS27 في التالي :

يطبق هذا المعيار إجباراً في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة، وهذا عند اختيار الكيان بتقديم قوائم مالية منفصلة، أو انه مطلوب من قبل الأنظمة المحلية؛

لا يحدد هذا المعيار الكيانات التي تصدر القوائم المالية المنفصلة، ويطبق عند تحضير الكيانات التي تصدر القوائم المالية المنفصلة، وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية.<sup>2</sup>

## 1-3 تعريف القوائم المالية المنفصلة

أ- القوائم المالية المنفصلة هي تلك القوائم التي تقدمها الشركة الأم (بمعنى المستثمر التي يتمتع بالسيطرة على الشركة التابعة) أو مستثمر مع سيطرة مشتركة، أو تأثير ملحوظ على المستثمر، والتي تسجل فيها الاستثمارات بالتكلفة أو حسب المعيار الدولي IFRS 9 الخاص بالأدوات المالية.

ب- القوائم المالية المنفصلة هي تلك التي قدمت بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة أو المكملة إلى القوائم المالية والتي يتم احتساب الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة باستخدام الطريقة المعادلة، وفي حالات أخرى، فإن القوائم المالية المنفصلة أو الفردية لا ترفق ولا تضاف إلى القوائم المالية المجمعة.

## 1-4 إعداد القوائم المالية المنفصلة

عند تحضير القوائم المالية المنفصلة، يجب أن تسجل الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة وفق:

أ- التكلفة؛

ب- أو بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (09).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> خالد بن عبد الرحمان ، القوائم المالية المجمعة، دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة و الاتصال، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2016- 2017، ص 32.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 33.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 33.

ويتم تطبيق أي من الطريقتين السابقتين على كل فئة من الاستثمارات. إذا اتبعت الشركة طريقة التكلفة وقررت الشركة لاحقاً تصنيف الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة كاستثمارات محتفظ بها للبيع (أو إدراجها في مجموعة التصرف DiSpoS group المحتفظ بها للبيع) عنها يتم محاسبة هذه الاستثمارات بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (05).

أما إذا اتبعت الشركة طريقة المحاسبة عن تلك الاستثمارات بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم (09) فإنها تستمر في تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (09) حتى عندما يتوقف تصنيف الاستثمار عن كونه شركة تابعة أو زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة وأصبح محتفظ به للبيع.<sup>1</sup>

### 5-1 متطلبات الإفصاح

أ- يجب على الكيان أن يطبق جميع المعايير الدولية IFRS في نفس الوقت عند تقديم الإفصاح في القوائم المالية المنفصلة؛

ب- عندما تختار الشركة الأم، وفق المعيار الدولي IFRS10، عدم تقديم القوائم المالية المجمعة، وتقديمها في شكل قوائم مالية فردية (منفصلة) يجب أن توضح في قوائمها المنفصلة ما يلي:

- حقيقة أن هذه القوائم المالية هي منفصلة؛

- قد استخدمت الإعفاء من التجميع؛

- اسم ومكان العمل الرئيسي (وبلد التأسيس إن كان مختلفاً) من الجهة التي يتم فيها تحضير القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الدولية للتقارير المالية ويتم توفيرها للجماهير؛

- العنوان الذي يمكن من الحصول على تلك القوائم المالية المجمعة.

ج- قائمة الاستثمارات المهمة في الشركات التابعة، والمشاريع المشتركة والشركات الزميلة توضح فيها:

- اسم تلك الشركة المستثمر فيها؛

- مكان العمل الرئيسي (بلد التأسيس إذا كان مختلفاً) من هذه الشركات التي تملكها؛

- الحصة من رأس المال (والحصة من حقوق التصويت إذا كان مختلفاً) الذي عقد في تلك الشركات؛

- وصف عن الطريقة المستعملة في تسجيل استثماراتها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن، 2014، ص384.

<sup>2</sup> خالد بن عبد الرحمان ، مرجع سابق، ص 33-34.

## 2/- المعيار المحاسبي الدولي رقم (28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة"

تم إلغاء معيار المحاسبة الدولي IAS31 الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة وانتقل إلى المعيار المحاسبي الدولي IAS28 الذي يتناول المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من 2013/01/01. وللاشارة فإن الاستثمار الذي تكون نسبة تملك المستثمر في الشركة المستثمر بها يتراوح بين 20%- 50% يطلق عليها بالشركة الزميلة، وبالتالي يمارس المستثمر تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت.

**2-1 هدف المعيار IAS 28:** يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية المحاسبة عن الاستثمار في الشركات الزميلة في دفاتر المستثمر وعرض متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة على الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، أما فيما يتعلق بتحديد نوع الترتيبات المشتركة فهي واردة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11 "الترتيبات المشتركة".

**2-2 نطاق المعيار IAS28:** يجب تطبيق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التي يكون للمستثمر تأثير هام على شركة أخرى وتسمى شركة زميلة، أو يكون للمستثمر سيطرة مشتركة على شركة أخرى وتسمى منشآت خاضعة للسيطرة المشتركة.<sup>1</sup>

## 2-3 التعريف بالمصطلحات الأساسية

أ- الشركة الزميلة: كيان يوجد للمستثمر نفوذ كبير ولكنه ليس شركة تابعة ولا حصة في مشروع مشترك.

ب- التأثير الهام(النفوذ الكبير): سلطة الاشتراك في اتخاذ القرارات المتصلة بالسياسات المالية والتشغيلية للكيان المستثمر فيه ولكن ليس السيطرة عليها وتشمل تلك السيطرة المشتركة على تلك السياسات.

ج- طريقة حقوق الملكية: هي طريقة للمحاسبة يتم عن طريقها يتم الاعتراف مبدئياً باستثمار ما بالتكلفة وتعديله فيما بعد لعكس التغير اللاحق للاستحواذ في نصيب المستثمر في صافي أصول الكيان المستثمر فيه. والربح أو الخسارة القابلة للإرجاع للاستثمار في الشركة الشقيقة يتم إدراجه في قائمة دخل المستثمر.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جمعة حميدات ، مرجع سابق، ص 390-391.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الاردن، 2008، ص461.

ح- **السيطرة المشتركة:** وهي عبارة عن اتفاق تعاقدى لاقتسام السيطرة على نشاط الاقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة (الأطراف المشاركة في المشروع المشترك).<sup>1</sup>

#### 4-2 متطلبات المعيار IAS 28

تتمثل أهم متطلبات المعيار 28 فيما يلي:

أ- **تطبيق اسلوب حقوق الملكية:** يجب على الشركة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم على شركة مستثمر فيها، أن تحاسب عن استثمارها في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك بالتكلفة، وتتم زيادة أو تخفيض المبلغ الدفترى لإثبات نصيب الشركة من ربح أو خسارة الشركة المستثمر فيها ضمن ربح أو خسارة الشركة المستثمرة.

ب- **التغيرات في حصة الملكية:** عندما تتخفف حصة ملكية الشركة في شركة زميلة أو مشروع مشترك، ولكن يستمر تصنيف الاستثمار أما كالشركة زميلة أو مشروع مشترك على التوالي، فإنه يجب على الشركة أن تعيد تصنيف القدر من الربح أو الخسارة سابقا ضمن الدخل الشامل، والمتعلق بذلك الانخفاض في حصة الملكية.<sup>2</sup>

يجب على المنشأة التوقف عن تطبيق طريقة الحقوق الملكية في التاريخ الذي لم يعد الاستثمار يصنف على انه الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

ج- **تصنيف الاستثمار كأصول محتفظ بها للبيع:** يجب على المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (05) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات الموقوفة" على الاستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو جزء منه والذي يطبق عليه شروط التصنيف كأصول محتفظ بها للبيع، وأي جزء متبقي من الاستثمار لم ينطبق عليه شروط التصنيف كأصل محتفظ به للبيع يتم الاستمرار بالمحاسبة عليه بطريقة حقوق الملكية.<sup>3</sup>

ح- **المعالجة المحاسبية عند شراء شركة زميلة وخسائر الانخفاض في القيمة:** عند شراء استثمار معين في شركة زميلة أو مشروع مشترك، يتم اعتبار الفرق بين تكلفة الاستثمار وحصة المستثمر في صافي القيمة العادلة لاصافي الأصول الشركة الزميلة أو المشروع المشترك وإلزامها المحتملة كشهرة موجبة أو شهرة سالبة وذلك وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (03) المتعلق باندماج

<sup>1</sup> جمعة حميدات ، مرجع سابق ، ص 392.

<sup>2</sup> لميس جلال، مرجع سابق ، ص 47-48.

<sup>3</sup> جمعة حميدات، مرجع سابق ، ص 398-399.

الأعمال، إلا أن تلك الشهرة لا تظهر منفصلة في أي من حسابات الشركة المستثمر بها، تظهر ضمن رصيد الاستثمار المسجل في دفاتر الشركة المستثمرة.

**2-5 متطلبات الإفصاح:** انتقلت متطلبات الإفصاح عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" تتمثل في ما يلي:

- الإفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات بطريقة حق الملكية في كل فترة؛
- النصيب غير المثبت من خسائر المشروع المشترك والشركة الزميلة لكل من فترة التقرير وبشكل تراكمي إذا توقفت الشركة عن إثبات خسائر عند تطبيق طريقة حق الملكية؛
- نسبة حصة الملكية أو نصيب المشاركة المحفوظ به من قبل الشركة وفي حالة اختلاف تاريخ الإصدار التقارير المالية بين الشركة المستثمرة والشركة الزميلة أو المشروع المشترك التي يستخدم معها طريقة حق الملكية يجب إيضاح السبب.<sup>1</sup>

### ثالثاً: معايير الإبلاغ المالي IFRS الخاصة بالتجميع المحاسبي

خلال 2011 تم إصدار معايير تقارير مالية دولية جديدة تخص مجمع الشركات من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية وهي: IFRS11. IFRS12. IFRS10. بالإضافة إلى IFRS03 الذي تم إصداره سابقاً.

#### 1/- معيار الإبلاغ المالي رقم 03 "اندماج الأعمال"

صدر معيار الإبلاغ المالي رقم 03 "اندماج الأعمال" المعدل في جانفي 2008 وأصبح ساري المفعول ابتداء من 2009 تضمن تعديلات أهمها إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الاستملاك (الحياسة) عند المحاسبة عن اندماج الأعمال.

**1-1 هدف المعيار IFRS 03:** يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الملائمة والموثوقية والقدرة على مقارنة المعلومات التي تقدمها المنشأة حول دمج الأعمال وتأثيراته في بياناتها المالية،<sup>2</sup> ووصف كيفية التقرير عن عمليات دمج منشآت الأعمال، وكيفية احتساب الشهرة الموجبة والسالبة، وتحديد قيمة الحصة غير المسيطرة، كما يبين المعيار الإفصاحات المطلوبة عند حدوث عمليات دمج الأعمال.

<sup>1</sup> لميس جلال، مرجع سابق، ص 48.

<sup>2</sup> جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 320-321.

## 1-2 نطاق المعيار: يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تليي دمج الأعمال ولا

يطبق هذا المعيار على:

- تأسيس مشاريع مشتركة؛
- استملاك الأصل أو مجموعة من الأصول التي لا تشكل عملا؛
- مجموعة من المنشآت أو الأعمال الخاضعة للسيطرة المشتركة.

## 1-3 تعريف المصطلحات الأساسية

1- دمج الأعمال: معاملة أو حدث آخر تمتلك المنشأة المشتريية فيها السيطرة على عمل أو أكثر. وهو جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة كنتيجة لقيام إحدى المنشآت بالتوحد مع أو السيطرة على صافي أصول وعمليات منشأة أخرى.

ب- طريقة الاستملاك (الحياسة): تعتبر أن دمج الأعمال هي عبارة عن وجود منشأة مشتريية ومنشأة أو كيان آخر يتم الاستحواذ عليه، وان المنشأة الدامجة تشتري صافي أصول المنشأة المشتراة وتعترف في سجلاتها بالأصول والمطلوبات المشتراة بالقيمة العادلة لها، كما تعترف بأية التزامات محتملة قد تنشأ على أن تكون قابلة للقياس بموثوقية.<sup>1</sup>

1-4 الأساليب المستخدمة في المحاسبة عن اندماج الأعمال: يتم المحاسبة عن الاندماج الأعمال بموجب طريقة الاستملاك (الحياسة) أو الاقتناء، وتم التوقف عن استخدام أسلوب تجميع المصالح (المصالح المشتركة).

1- كيفية تطبيق أسلوب الاقتناء (الحياسة): يتطلب تطبيق هذه الطريقة ما يلي:

- وجوب تحديد المقتني من بين المنشآت المندمجة؛
- تبني القيمة العادلة لتحديد تكلفة اندماج الأعمال؛
- تضمين قيمة تعديلات تكلفة الاندماج بالاستناد على الأحداث مستقبلية فيها؛
- تحديد مكونات تكلفة اندماج الأعمال بالأصول الملموسة المحددة والخصوم المحددة؛
- اندماج الأعمال المرهلي عند زيادة نسبة الاستثمارات في حقوق الملكية على مراحل حتى تتحقق نسبة السيطرة، ويعتبر تاريخ تحقق السيطرة هو تاريخ الاقتناء (الحياسة)، حيث يجب على المقتني إعادة قياس الاستثمارات في حقوق الملكية المقتناة مسبقا بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للأصول والخصوم المحددة بما في ذلك الشهرة.

<sup>1</sup> جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 320-321.

## ب- المعاملة المحاسبية للشهرة

- الشهرة الموجبة: تتحدد بزيادة تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول المكتتة، ولا يتم إطفائها سنويا بل يتم فحصها سنويا من أجل تحديد الانخفاض في قيمتها.

- مكاسب الشراء التفاوضي: تتحدد بزيادة القيمة العادلة لصافي الأصول المكتتة عن تكلفة الشراء.<sup>1</sup>

**1-5 الإفصاح:** يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية للمنشأة من تقييم طبيعة العمليات والآثار المالية لاندماج الأعمال الذي يحدث إما:

- خلال فترة التقارير المالية مثل : اسم وصفة المؤسسة للمشتراة، تاريخ الاستملاك، الأسباب الرئيسية لاندماج الأعمال، القيمة العادلة بتاريخ الإستملاك ...؛

- بعد نهاية فترة إعداد التقارير المالية وقبل المصادقة على الإصدار القوائم المالية؛

- تفصح المؤسسة المشتريّة عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية عن تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في فترة إعداد التقارير الحالية والمتصلة باندماج الأعمال الذي حدث في الفترة أو الفترات السابقة لإعداد التقارير المالية.<sup>2</sup>

## 2 -/ معيار الإبلاغ المالي رقم (10) "القوائم المالية الموحدة"

لقد جاء هذا المعيار بعد أن تم فصل متطلبات إعداد القوائم المالية الموحدة عن معيار المحاسبة الدولي رقم (27) السابق "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة" لتدرج في هذا المعيار.

**1-2 هدف العيار رقم (10):** يهدف هذا المعيار إلى وضع الأسس والمبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر شركة على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى، وبالتالي فإن القوائم المالية المجمعة تعتبر أن الشركة التابعة هي الجزء من الشركة الأم وكأنها احد فروعها.

**2-2 نطاق المعيار رقم (10):** يتم تطبيق هذا المعيار على العمليات والأحداث التي تلبى تعريف دمج الأعمال، يجب على المنشأة التي تكون عبارة عن شركة أم عرض القوائم المالية موحدة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية لاعداد التقارير المالية2015، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول:دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، قاصدي مبراح، ورقلة، 24-25نوفمبر 2014، ص 24 الى26.

<sup>2</sup> خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وآثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة العربي بن المهدي، ام البواقي، العدد07، 2017، ص35.

<sup>3</sup> لميس جلال، مرجع سابق، ص 52.

## 2-3 تعريف المصطلحات الأساسية

1- القوائم المالية الموحدة: القوائم المالية لمجموعة شركات يتم من خلالها عرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية لهذه الشركات بشكل تبدو وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.<sup>1</sup>

ب- السيطرة: يجب على المستثمر، بغض النظر عن طبيعة شراكته مع المنشأة (الجهة المستثمر بها) تحديد ما إذا كانت المنشأة هي الشركة الأم من خلال تقييم مدى سيطرتها على الجهة المستثمر بها ويسيطر للمستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق فيها، ويكون قادرا على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها.<sup>2</sup>

## 2-4 المتطلبات المحاسبية للمعيار IFRS10: تتمثل المتطلبات المحاسبية للمعيار IFRS 10 في:

- أ- يجب على المنشأة الأم عرض القوائم المالية الموحدة؛
- ب- يتطلب المعيار استخدام أسس محاسبية متماثلة للعمليات المتشابهة والأحداث المتماثلة التي تحدث لدى الشركات التي يتم إعداد القوائم المالية الموحدة لها؛
- ج- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة
- تجميع بنود الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف المتماثلة للقوائم المالية للمنشأة الأم ومنشأتها التابعة؛
- حذف القيمة الدفترية لحساب الاستثمار في الشركات التابعة من ميزانية الشركة الأم؛
- حذف جميع العمليات التي تتم بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة وبين الشركات التابعة نفسها.
- ح- يجب على شركة الأم عرض الحصص غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية): وهي جزء من حقوق الملكية في شركة تابعة والذي لا ينسب بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الشركة الأم، كما يجب على هذه الأخيرة عرض هذه الحصص في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن الحقوق الملكية لمالكي الشركة الأم؛

<sup>1</sup> جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 349.

<sup>2</sup> خليل طيار، بن عيشة باديس، تاهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، العدد16، 2016، ص225.

د- معالجة أي تغيير على حصة ملكية الشركة الأم في شركة التابعة بدون فقدان السيطرة عليها على أساس أنها معاملات حقوق ملكية تمت مع المالكين، ولا يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر في هذه المعاملات.<sup>1</sup>

## 2-5 متطلبات الإفصاح:

متطلبات الإفصاح المتعلقة بإعداد القوائم المالية الموحدة والشركات التابعة تم نقلها لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى".<sup>2</sup>

## 3- معيار الإبلاغ المالي رقم (11) "الترتيبات المشتركة"

لقد حل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 "الحصص في المشاريع المشتركة"، ويتضمن الأسس ومبادئ المعالجة والإبلاغ المالي عن الترتيبات التعاقدية مع الغير.

**3-1 هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ التقرير المالي والمحاسبة من قبل المنشآت التي لديها حصص في الترتيبات الخاضعة للسيطرة المشتركة أي (الترتيبات المشتركة).

يبين هذا المعيار مفهوم السيطرة المشتركة ويتطلب من المنشأة التي تعتبر طرفاً في الترتيب المشترك تحديد نوع الترتيب المشترك التي تشارك به من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها ومحاسبة هذه الحقوق والالتزامات ومحاسبة هذه الحقوق والالتزامات وفقاً لنوع الترتيب المشترك.

**3-2 نطاق المعيار:** يطبق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي تكون طرفاً في الترتيب المشترك.

## 3-3 تعريف المصطلحات الأساسية

يمكن تقديم التعريفات التالية:

- أ- **الترتيب المشترك:** هو ترتيب يتمتع به طرفان أو أكثر بالسيطرة المشتركة.
- ب- **السيطرة المشتركة:** هي مشاركة السيطرة المتفق عليها تعاقدياً والتي لا تتواجد إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة الملائمة موافقة بالإجماع من الأطراف المشاركة في السيطرة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 355-356.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 357.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 803.

### 3-4 خصائص الترتيبات المشتركة

تتمتع الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- تلتزم الأطراف بالترتيب التعاقدى بينها؛
- تمنح الترتيبات التعاقدية اثنان أو أكثر من أطراف العقد السيطرة على الترتيب المشترك؛
- تصنف الترتيبات التعاقدية إلى ترتيبات تعاقدية تشغيلية أو مشاريع مشتركة.<sup>2</sup>

### 3-5 أنواع الترتيبات المشتركة: يعتمد تصنيف الترتيب المشترك على حقوق والتزامات أطراف الترتيب

وتصنف كما يلي:

أ- العملية المشتركة: يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في أصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة، وتسمى ترتيبات تشغيلية مشتركة، وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في العملية المشتركة.

ب- المشروع المشترك: ترتيب مشترك يكون للأطراف ذات السيطرة المشتركة على هذا الترتيب حقوقا في صافي أصول الترتيب وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في المشروع المشترك. أي أن هناك شخصية اعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليه من أكثر من طرف.<sup>3</sup>

### 3-6 تحديد كيفية المحاسبة في القوائم المالية للأطراف ذات العلاقة بالترتيبات المشتركة: ويتم

تحديد كيفية المحاسبة في القوائم المالية للأطراف ذات العلاقة من خلال:

أ- العمليات المشتركة: يتم الاعتراف بالأصول والمطلوبات والإيرادات والمصروفات.

ب- العقود المشتركة: ويتم المحاسبة عنها باستخدام أسلوب الملكية.

### 3-7 متطلبات الإفصاح: تطبق متطلبات الإفصاح التي يتضمنها المعيار IFRS12 والمتعلق ب

"الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى".<sup>4</sup>

### 4/- معيار الإبلاغ المالي رقم (12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى"

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار هذا المعيار انطلاقا من أهمية المعلومات المتعلقة بحصة

الشركة في الشركات الأخرى لقطاعات واسعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.

<sup>1</sup> لميس جلال، مرجع سابق، ص 53.

<sup>2</sup> لميس جلال، نفس المرجع، ص 53-54.

<sup>3</sup> جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 806.

<sup>4</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 41.

#### 4-1 هدف المعيار:

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

- أ- طبيعة حصصها في المنشآت الأخرى والمخاطر المرتبطة بها؛
- ب- تأثيرات تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي والتدفقات النقدية.

#### 4-2 نطاق المعيار:

أما المنشآت التي يتوجب عليها تطبيق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (12)، فهي المنشآت التي لها مصالح في أي من الأتي:<sup>1</sup>

- أ- الشركات التابعة؛
- ب- الترتيبات المشتركة (العمليات المشتركة أو المشاريع المشتركة)؛
- ج- الشركات الزميلة؛
- ح- بعض أنواع المنشآت المسيطر عليها ولا يتم تضمينها ضمن القوائم الموحدة مثل (المنشآت الاستثمارية التي تحاسب عن استثماراتها في الشركات التابعة بموجب المعيار رقم (09) بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل).

4-3 تعريف المصالح في المنشآت الأخرى: هي المشاركة التعاقدية وغير التعاقدية التي تعرض المنشأة إلى تذبذب في العوائد من أداء المنشأة الأخرى، ويمكن إثبات الحصة في المنشأة الأخرى عن طريق الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين على سبيل المثال لا الحصر.<sup>2</sup>

#### 4-4 متطلبات الإفصاح

أوجب المعيار المنشأة الإفصاح عما يلي:

- أ- الأحداث والافتراضات الهامة التي قامت بها لتحديد:
- طبيعة حصتها في المنشأة الأخرى أو الترتيب؛
- نوع الترتيب المشترك التي تملك فيه حصص ملكية كونه منشأة تابعة أو خاضعة للسيطرة المشتركة؛
- أنها تستوفي تعريف المنشأة الاستثمارية.

<sup>1</sup> جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 815.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 816.

ب- المعلومات حول حصصها في الشركات التابعة والشركات المشتركة والشركات الزميلة، المنشآت المنظمة غير المسيطر عليها من قبل المنشأة (المنشآت المنظمة غير الموحدة) فيما يخص:

- طبيعة ومدى التأثيرات المالية لحصصها في المنشآت الأخرى؛

- طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في هذه المنشآت ؛

- التأثيرات التي تنجم عن التغير في حصصها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الحسابات المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي

سعت الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي إلى استدراك النقائص التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني من أجل تقريب نظامها المحاسبي من معايير المحاسبة الدولية.

إن النظام المحاسبي المالي يرتكز أساسا على إطار تصوري يحمل قواعد ومبادئ، ويعتمد على فرضيات أساسية واتفاقيات ومبادئ محاسبية.

وقد تعرض النظام المحاسبي المالي إلى مجتمعات الشركات من خلال التشريعات والقوانين نظرا لأهميتها الاقتصادية الكبيرة.

### أولاً: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي هو مجموعة من المبادئ و القواعد والأسس والممارسات المحاسبية التي تسود في دولة معينة، والتي تساهم بشكل كبير في مساعدة المؤسسات على التسيب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

### 1-1 الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

يتكون الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي من القواعد التالية:

أ - القانون 07-11 من الجريدة الرسمية العدد 74 الموافق ل 25/11/2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي؛<sup>2</sup>

ب - المرسوم التنفيذي رقم 08-156 من الجريدة الرسمية العدد 74 الموافق ل 28/05/2008 المتضمن تطبيق الإجراءات القانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي؛

<sup>1</sup> جمعة حميدات ، المرجع السابق، ص 815.

<sup>2</sup> حمزة عقبي، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الاداء المالي للشركات المدمجة في السوق المالي، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017، ص 107-108.

- ج - تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي في 01/01/2009 إلا أنه تم تأجيل إلى 01/01/2010 بموجب الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 24/07/2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008؛
- ح - الجريدة الرسمية العدد 19 الموافق ل 25/03/2009 تضمنت قرارين:
- القرار 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى كشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- القرار 26 جويلية 2008 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- د- التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 التي مفادها تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من الفاتح جانفي 2010.<sup>1</sup>

## 1-2 تعريف النظام المحاسبي المالي: يمكن تعريف النظام المحاسبي المالي من ناحيتين:

### أ - تعريف النظام المحاسبي المالي من الناحية الاقتصادية

حسب ما ورد في نص المادة 03 من القانون 07-11: (المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية).<sup>2</sup>

### ب . تعريف النظام المحاسبي المالي من الناحية القانونية

النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المبررة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما: محاسبة التعهد،

<sup>1</sup> حمزة عقبي ، المرجع السابق، ص 107-108.

<sup>2</sup> القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الموافق ل 15 ذو القعدة 1428، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، المادة 3، ص 03.

استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصدقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.<sup>1</sup>

## 1-2 خصائص النظام المالي المحاسبي

يتميز النظام المحاسبي المالي بمجموعة من الخصائص هي:

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الحقيقة القانونية مع إضفاء الصيغة المالية عن المحاسبة فهو نظام للمعلومات المالية، يركز على المفهوم المالي أكثر من المفهوم المحاسبي؛
- إدراج الاستثمارات المالية ضمن التثبيات بينما كانت في السابق ضمن الحقوق.
- التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.<sup>2</sup>
- يرتبط بوضع المبادئ والقواعد في نصوص أكثر تفسيراً ووضوحاً، والتي من شأنها توجيه التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، وبذلك يتم الحد من الأخطار الانحرافات الإدارية وغير الإدارية للقواعد وتشجيع تدقيق وفحص الحسابات؛
- الأخذ بالاعتبار احتياجات المستثمرين بالدرجة الأولى، بتوفير لهم كل المعلومات المالية وغير المالية حول المؤسسة ووضعيتها في السوق، من أجل اتخاذ القرارات في الاستمرار والانسحاب.<sup>3</sup>

## 1-3 أهداف النظام المالي المحاسبي

كانت الجزائر تهدف إلى استدراك النقائص التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني وإيجاد الحلول المناسبة لها وذلك من خلال توحيد محاسبتها مع معايير المحاسبة الدولية، ويمكن أن نلخص أهداف النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية:

- أ - إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- ب - تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية قصد تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية القائمة على هذه المعايير المصادق عليها في كثير من الدول؛
- ج - تسهيل الممارسات والقواعد المحاسبية وتقديم المعلومات المالية تتميز بالخصائص النوعية والكمال والشفافية؛

<sup>1</sup> محمد السعيد سعيداني وبوبكر رزيقات، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية-دراسة تحليلية تقييمية، -مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، العدد03، 2018، ص 260.

<sup>2</sup> أمال تخونني، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة1، 2018-2019، ص 191.

<sup>3</sup> حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 21.

د- الاستجابة لاحتياجات الإعلام الآلي لمختلف المستعملين، سواء كانوا مسيرين، أعضاء مستخدمين مقرضين، دائنين، زائين، جمهور المدققين أو الجمهور،

هـ - السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.<sup>1</sup>

بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق، وضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة.<sup>2</sup> كما هدفت الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي إلى تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية و التجارية العالمية وتسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية والعمل في ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات).<sup>3</sup>

### ثانيا: المعالجة المحاسبية لتجميع الحسابات وفق النظام المالي المحاسبي

لم تعرف الجزائر نصوصا متعلقة بالتجميع المحاسبي إلا حديثا من خلال الامر 96-27 من القانون التجاري في 9 ديسمبر 1996. بعدها تمت إصلاحات على مستوى المخطط المحاسبي الوطني تخص محاسبة المجمعات لجعلها تتماشى مع مضمون القانون إلى غاية صدور النظام المحاسبي المالي. وفي بداية 2010 بات على كل الشركات التي لم تعد القوائم المالية المجمعة بان تلتزم بالإطار المرجعي للنظام المحاسبي المالي.

### 1-1 مجال تطبيق القوائم المالية المجمعة

تنص المادة 31 من القانون 07-11 على أن: " كل كيان مقره أو نشاطه الرئيسي موجود في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، ويعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات".<sup>4</sup>

لم يحدد القانون طبيعة العلاقة بين الكيان الذي يشرف على كيان آخر أو عدة كيانات، حتى صدر القرار الوزاري الذي يحدد قواعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في المادة 132-2: كل كيان له مقره أو

<sup>1</sup> المعتز بالله منادي وباسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف الممارسات المحاسبية بين المرجعيتين الفرنسية والانجلوسكسونية، مجلة دفاتر بوادكس، جامعة فرحات عباس، سطيف، المجلد 6، العدد 10، 2018، ص 21.

<sup>2</sup> توفيق جوادي، اصلاح الاطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، المنعقد بجامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص 9.

<sup>3</sup> عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد 6، 2009، ص 293.

<sup>4</sup> القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، المادة 31، ص 6.

نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتالف من جميع تلك الكيانات.<sup>1</sup>

إذا العلاقة التي حددها القرار هي المراقبة التي تتم من طرف الشركة الأم على الشركات التابعة. كما نص النظام المحاسبي المالي على الحالات التي تستبعد فيها الكيانات التابعة من القوائم المالية المجمعة التي تعدها الشركة الأم من خلال:

-المادة 132-4: "يعفى كل كيان مهيم من إعداد كشوف مالية مدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر، وإذا حصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية والحياسة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90% من حقوق التصويت".<sup>2</sup>

-المادة 132-6: " تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج ، الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تقرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسه عليها الكيان المدمج، وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تملك الأسهم أو الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في مستقبل قريب".<sup>3</sup>

أما القانون التجاري الجزائري فهو يختلف عن النظام المحاسبي المالي في تحديد مجال إعداد القوائم المالية المجمعة، فقد نص في المادة 732 مكرر 3: "تلتزم الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للادخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر 4 من هذا القانون".<sup>4</sup>

## 1-2 محيط التجميع حسب النظام المحاسبي المالي

طبقا للنظام المحاسبي المالي فان الشركات المعنية بمحيط التجميع هي الشركات التالية:

1. الشركات التابعة: وفق النظام المحاسبي المالي تعرف الرقابة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته، ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:

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

<sup>1</sup> القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الموافق ل23 رجب 1429، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المؤرخ في 25 مارس 2009 الموافق ل28 ربيع الأول 1430، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19، المادة 132-2، ص 15.

<sup>2</sup> نفس المرجع، المادة 132-4، ص 16.

<sup>3</sup> نفس المرجع، المادة 132-6، ص 16.

<sup>4</sup> القانون التجاري الجزائري 2007، المادة 732 مكرر 3، مرجع سابق، ص 221.

- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين و المساهمين؛

- سلطة تعيين أو إلغاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛

- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد.

اعتمد النظام المحاسبي المالي في تحديد مفهوم المراقبة على مفهوم امتلاك أو السيطرة على حقوق التصويت لتنتم الشركة الأم من تحديد محيط التجميع الخاص بها.<sup>1</sup>

أما القانون التجاري الجزائري فاعتبر أن: "الشركة التي تحوز على أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى يعد الثانية تابعة للأولى، وتعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل أو يساويها".<sup>2</sup>

**ب - الكيان المشترك:** حسب المادة 11-132 من النظام المحاسبي المالي: الكيان المشارك هو كيان يمارسه فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان انشأ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة.

والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات الآتية:<sup>3</sup>

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) ل 20% أو أكثر لحقوق التصويت؛

- التمثيل في الأجهزة المسيرة؛

- المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية؛

- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إدارات ومسيرين.<sup>4</sup>

**ج - العمليات المشتركة:** تعرف العمليات المشتركة حسب المادة 01-131 بأنها العمليات التي تتم

بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة وهي اتفاق تعاقدية يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط

اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، وتسجل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على

الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الموافق ل 23 رجب 1429، مرجع سابق، المادة 132-5، ص 16.

<sup>2</sup> القانون التجاري الجزائري، مرجع سابق، المادة 729، ص 220.

<sup>3</sup> القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الموافق ل 23 رجب 1429، نفس المرجع، المادة 132-11، ص 17.

<sup>4</sup> القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الموافق ل 23 رجب 1429، نفس المرجع، المادة 132-11، ص 17.

<sup>5</sup> القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الموافق ل 23 رجب 1429، نفس المرجع، المادة 131-01، ص 15.

### 1-3 طرق تجميع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تنص المادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق المحاسبي المالي على أن هناك طريقتين لتجميع الحسابات وإعداد القوائم المالية المجمعة وهي طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة.<sup>1</sup>

ويتم تطبيق إحدى هذه الطريقتين انطلاقا من نوع الرقابة التي تطبقها المؤسسة الأم على الشركات التابعة لها، حيث تنص المادة 132-7 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008: "تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعا لطريقة التكامل الشامل".<sup>2</sup> أما المادة 132-12 من نفس القرار فتتص على: "تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة".<sup>3</sup>

### 1-4 التعديلات المحاسبية على عملية التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

تهدف القوائم المالية المجمعة لتوفير تمثيل متجانس للشركات الداخلة في محيط التجميع مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص التجميع وأهداف المعلومات المالية للحسابات المجمعة، لذا من الضروري أن تصاحب عملية التجميع تعديلات محاسبية، وقد نص عليها النظام المحاسبي المالي من أجل أن تكون هناك حسابات مجمعة تهدف إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة من الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد، وتتمثل هذه التعديلات في ما يلي:

1 - تحويلات القوائم المالية: حسب النظام المحاسبي المالي يتم جانسة الحسابات عن طريق تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة التالية:

- تحويل الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال؛

- تحويل المنتجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، غير أنه لأسباب عملية يخصص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب؛

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ماي 2008 الموافق ل 20 جمادى الأولى 1429، يتضمن تطبيق احكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 28 ماي 2008 الموافق ل 22 جمادى الأولى 1429، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، المادة 41، ص 15.

<sup>2</sup> القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الموافق ل 23 رجب 1429، مرجع سابق، المادة 132-7، ص 16.

<sup>3</sup> نفس المرجع، المادة 132-12، ص 17.

- تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.<sup>1</sup>

ب - فارق الاندماج الأول: يتم تحديد فارق الاندماج الأول لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين:

- تكلفة الاقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات؛  
- الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى شركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج.<sup>2</sup>  
يتركب فارق الإدماج الأول الايجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة:

- فارق تقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض عناصر قابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء هذه السندات؛<sup>3</sup>

- فارق الاقتناء أو "حسن النفاة" "GOOD Will" الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد ، والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.<sup>4</sup>

المطلب الثالث: مقارنة بين الحسابات المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية

بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبية الدولية إلا أن هناك فروقات فعلية بين ما اقره النظام المحاسبي المالي وبين ما جاء في معايير المحاسبة الدولية فيما يخص التجميع المحاسبي، وهذا يعود إلى عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي التعديلات التي تعرفها المعايير المحاسبية الدولية.

أولا : مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير IAS الخاصة بالتجميع الحاسبي

لقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديلات مست معايير المحاسبة الدولية على AS27 او IAS28 خلال سنة 2013 مما جعل النظام المحاسبي المالي SCF بعيدا عن المعايير بسبب صدور

<sup>1</sup> اصيلة العمري، التجميع المحاسبي للقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 10، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد46، 2017، ص 679.

<sup>2</sup> القرار المؤرخ في 26جويلية 2008 الموافق ل23رجب1429، مرجع سابق، المادة132-13، ص 17.

<sup>3</sup> نفس المرجع، المادة132-14، ص 17.

<sup>4</sup> نفس المرجع، المادة132-14، ص 17.

النظام المحاسبي المالي SCF في سنة 2007 أي قبل إجراء التعديلات، ومن خلال هذا الفرع سنقوم بالمقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية IAS الخاصة بالتجميع.

### 1- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع IAS27

يتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 متطلبات خاصة بالإفصاح والمحاسبة عن الإستثمار في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية منفصلة، بعد تعديله في 2013/01/01، ويطبق هذا المعيار إجباريا عندما تقوم الشركة باختيار إعداد قوائم مالية منفصلة في حين أن النظام الحاسبي المالي الصادر في 2007 لم يتطرق صراحة إلى القوائم المالية المنفصلة.

### 2- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع IAS28

من خلال الجدول التالي سنقوم بالمقارنة بين المعيار المحاسبي IAS28 والنظام المحاسبي المالي بالتحديد المادة 11-132 و المادة 12-132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.

#### الجدول رقم (1-2) : مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار IAS 28

| البيان              | النظام المحاسبي المالي<br>SCF   | المعيار المحاسبي IAS 28   |
|---------------------|---|---|
| الاسم               | الكيان المشترك  | الشركات الزميلة   |
| التعريف             | حسب المادة 11-132 من النظام المحاسبي المالي: الكيان المشارك هو كيان يمارسه فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان انشأ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة. | كيان يوجد للمستثمر نفوذ كبير ولكنه ليس شركة تابعة ولا حصة في مشروع مشترك. |
| نوع الرقابة المطبقة | النفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات الآتية: <sup>1</sup>  | التأثير الهام(النفوذ الكبير): يفترض وجوده في الحالات                      |

<sup>1</sup>القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الموافق ل 23 رجب 1429 ،مرجع سابق، المادة 11-132، ص 17.

|  |  |                      |
|--|--|----------------------|
| <p>التالية:</p> <p>- نسبة تملك المستثمر في الشركة المستثمر بها يتراوح بين 20% - 50%</p> <p>- المشاركة والتأثير في القرارات الخاصة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات.</p> | <p>- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) ل 20% أو أكثر لحقوق التصويت؛</p> <p>- التمثيل في الأجهزة المسيرة؛</p> <p>- المشاركة في عملية إعداد السياسات الإستراتيجية؛</p> <p>- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل إطارات ومسيرين.</p> |                      |
| <p>طريقة حقوق الملكية</p>  | <p>المادة 12-132 من نفس القرار فتنص على: "تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة</p>   | <p>طريقة التجميع</p> |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

نلاحظ من خلال الجدول أن ما ورد في المعيار المحاسبي IAS 28 "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" وبين ما جاء في المادة 11-132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الخاص بالنظام المحاسبي المالي SCF فإنه يمكن القول بان هناك توافق إلى حد كبير بالنسبة للاستثمار في الشركات الزميلة أما المشاريع المشتركة فسيتم التطرق إليها لاحقا.

ثانيا: مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير الإبلاغ المالي IFRS الخاصة بالتجميع المحاسبي

من خلال هذا الفرع سنقوم بالمقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي IFRS12

./IFRS11/ IFRS10/ IFRS3

## 1/- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع IFRS 03

يمكن توضيح أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي IFRS 03 من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم (2-2): مقارنة النظام المحاسبي المالي مع IFRS 03

| البيان                            | النظام المحاسبي المالي  | المعيار IFRS 03   |
|-----------------------------------|---|---|
| طريقة الإدماج                     | طريقة تجميع المصالح تعتمد في القياس على القيمة الدفترية.  | طريقة الشراء (الاستملاك) تعتمد في القياس على القيمة العادلة.  |
| الشهرة                            | الموجبة: فارق فائض الإدماج الذي لم يمكن الحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، والذي يتم إدراجه في عنوان منفصل ضمن الأصول غير جارية وتخضع لعملية تدني القيمة.<br>السالبة: إذا كان الفارق سالبا يسجل كإيراد. | الموجبة: تتحدد بزيادة تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول المكتتة هي منافع اقتصادية مستقبلية. تقاس بطريق الشهرة الجزئية أو الشهرة الكاملة. ويتم تخفيض قيمتها سنويا.<br>السالبة: تسجل كإيراد في قائمة الدخل. |
| طريقة المعالجة                    | تخضع للإهلاك  | تخضع لاختبار تدني القيمة سنويا  |
| الإعتراف بالأصول والخصوم المحتملة | لايعترف بهم   | لا يعترف بالأصول المحتملة بل يعترف بالمحددة أما الخصوم المحتملة يعترف بها إذا تم قياسها بموثوقية.   |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

من خلال الجدول أعلاه يمكن أن نقول أن النظام المحاسبي المالي لا يتوافق مع معيار الإبلاغ المالي

الدولي رقم 03.

## 2/- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع IFRS 10

يتعلق IFRS 10 بإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة من قبل الشركة الأم، وتحديد مبادئ السيطرة،

وتتاول النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 في المواد 1-132 إلى

132-7 الجوانب المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة ومفهوم السيطرة. وسنقوم بالمقارنة بينهم عن طريق

الجدول التالي.

الجدول رقم (2-3): مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار IFRS 10

| المعيار IFRS 10   | النظام المحاسبي المالي  | البيان        |
|---|---|---------------|
| المنشأة التابعة (المنشأة المستثمر بها)  | الكيانات المراقبة (الفروع)  | إسم المنشأة   |
| السيطرة   | رقابة مطلقة   | نوع الرقابة   |
| يجب على المستثمر، بغض النظر عن طبيعة شراكته مع المنشأة (الجهة المستثمر بها) تحيد ما إذا كانت المنشأة هي الشركة الأم من خلال:<br>- تقييم مدى سيطرتها على الجهة المستثمر بها.<br>- ويسيطر للمستثمر على الجهة المستثمر بها عندما يتعرض للعوائد المتغيرة الناتجة من شراكته مع الجهة المستثمر بها أو يكون له حقوق فيها.<br>- ويكون قادرا على التأثير على هذه العوائد من خلال سلطته على الجهة المستثمر بها. | وفق النظام المحاسبي المالي تعرف الرقابة كما لو كانت سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته، ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:<br>- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر؛<br>- السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين و المساهمين؛<br>- سلطة تعيين أو إلغاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر؛<br>- سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد. | حدودها        |
| الإندماج الكلي  | الإندما الكلي   | طريقة التجميع |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

يتضح من خلال الجدول أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي ومعيار الإبلاغ المالي رقم 10 مع وجود اختلاف يتمثل في تحديد مفهوم السيطرة، حيث اعتمد النظام المحاسبي المالي على نسبة حقوق التصويت كاحد الحالات التي يفترض فيها وجود السيطرة، أما معيار الإبلاغ المالي رقم 10 فأعطى مفهوم جديد للسيطرة قائم على عناصر أساسية معتبرة أن حقوق التصويت ليست العامل المهيمن في تقييم السيطرة، أي أن السلطة الفعلية قد تنشا دون امتلاك أغلبية حقوق التصويت.

### 3- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار IFRS 11

تضمن المعيار IFRS 11 المعالجة المحاسبية وأسس الاعتراف والقياس والإفصاح للترتيبات المشتركة، أما النظام المحاسبي المالي فقد تطرق إلى العمليات المشتركة أو المصالح المشتركة في المواد 1-131 إلى 4-131 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. وسنوضح أهم الفروقات في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (2-4): المقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار IFRS 11

| المعيار IFRS11   | النظام المحاسبي المالي   | البند                                 |
|--|--|---------------------------------------|
| العملية المشتركة: يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في أصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة، وتسمى ترتيبات تشغيلية مشتركة.                 | العملية المشتركة: العمليات التي تتم بصورة مشتركة أو المصالح المشتركة وهي اتفاق تعاقدية يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة. | العملية المشتركة: تطرق لها IFRS و SCF |
| سيطرة مشتركة: هي مشاركة السيطرة المتفق عليها تعاقدية والتي لا تتواجد إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة الملائمة موافقة بالإجماع من الأطراف المشاركة في السيطرة. | رقابة مشتركة: الرقابة المشتركة لنشاط اقتصادي بموجب اتفاق تعاقدية.  | نوع الرقابة                           |
| كل مشارك يقوم بالاعتراف بكل الأصول والمطلوبات  | كل مشارك يدرج في الحسابات القسط الذي يعود في   | كيفية المحاسبة في القوائم المالية     |

|  |  |
|--|--|
| الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء و المنتجات وتدفقات الخزينة في الكيان المشارك. | والإيرادات والمصروفات.   |
| المشروع المشترك  | لم يتطرق له النظام المحاسبي المالي.<br>مشترك يكون للأطراف ذات السيطرة المشتركة على هذا الترتيب حقوقا في صافي أصول الترتيب وتسمى هذه الأطراف بالمشاركين في المشروع المشترك. |
| نوع الرقابة  | لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي  |
| طريقة التجميع  | لم يتطرق لها النظام المحاسبي المالي  |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية. بالمقارنة بين المرجعتين يتضح جليا توافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار IFRS 11 فيما يخص نوع الترتيب المشترك الأول وهو العمليات و هو العمليات المشتركة من حيث نوع الرقابة الممارسة وكذا الطريقة المحاسبية المعتمدة لإعداد القوائم المالية، أما النوع الثاني المتمثل في المشاريع المشتركة فالنظام المحاسبي المالي لم يتطرق لها ولا إلى طريقة محاسبتها، مما يمكن القول أن هناك اختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IFRS 11.

#### 4/- مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعيار IFRS 12

نص المعيار IFRS 12 على متطلبات الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى، وإذا قمنا بمقارنته مع النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إطلاقا إلى ما تضمنه هذا المعيار. وبالتالي لا يوجد توافق بينهما.

### خلاصة الفصل:

إن مجمع الشركات هو مجموعة من الشركات المرتبطة اقتصاديا والمستقلة قانونيا، حيث تكون شركات المجمع ( الشركات التابعة) تحت سيطرة ورقابة الشركة الأم، فنوع الرقابة التي تمارسها هذه الأخيرة هي التي تحدد لنا طريقة التجميع المحاسبي المستعملة (التوحيد الكلي، التوحيد النسبي أو الطريقة المعادلة) لإعداد القوائم المالية المجمعة التي تعبر عن الوضعية الحقيقية للمجمع وكأنه وحدة اقتصادية واحدة، فإعداد القوائم المالية المجمعة يمر بعدة مراحل هي: مرحلة التجانس بعدها مرحلة إدماج القوائم المالية يليها مرحلة استبعاد العمليات المتبادلة وأخيرا مرحلة توزيع رؤوس الأموال الخاصة استبعاد الأسهم. ولقد تم التطرق إلى الحسابات المجمعة في معايير المحاسبة الدولية من خلال كل من IAS27,IAS28,IFRS3,IFRS10,IFRS11,IFRS12 والتي تناولت الطرق المعتمدة في التجميع المحاسبي، محيط التجميع والقوائم المالية المنفصلة. أما النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولي فقد تطرق إلى الحسابات المجمعة عن طريق عدة نصوص وشجع مجمع الشركات عن طريقة إمتيازات جبائية. ورغم أن النظام المحاسبي المالي مستوحى من معايير المحاسبة الدولية ألا أنه قد توافق مع بعض المعايير ولم يتوافق مع معايير أخرى.

الفصل الثاني:

دراسة مقارنة

## تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول إلى مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بمجمع الشركات، التجميع المحاسبي والقوائم المالية المجمع وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية إرتأينا في هذا الفصل إعداد الدراسة التطبيقية محاولين بذلك إسقاط ما تم التعرض له في الجانب النظري. ومن أجل ذلك تم التوجه إلى مجمع condor، باعتباره وحدة اقتصادية رائدة في ولاية برج بوعريريج للحصول على بعض الوثائق الضرورية والتي تساعدنا بالإطلاع على كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي ومحاولة مقارنته مع ما جاء في معايير المحاسبة الدولية.

من خلال هذا المنطلق سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم مجمع condor.

المبحث الثاني: مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع condor ومقارنتها مع معايير المحاسبة الدولية.

### المبحث الأول: تقديم مجمع condor

يهدف هذا المبحث إلى تقديم عام لمجمع condor، وسنقوم من خلاله بالتعرف على المجمع وفروعه وأهدافه.

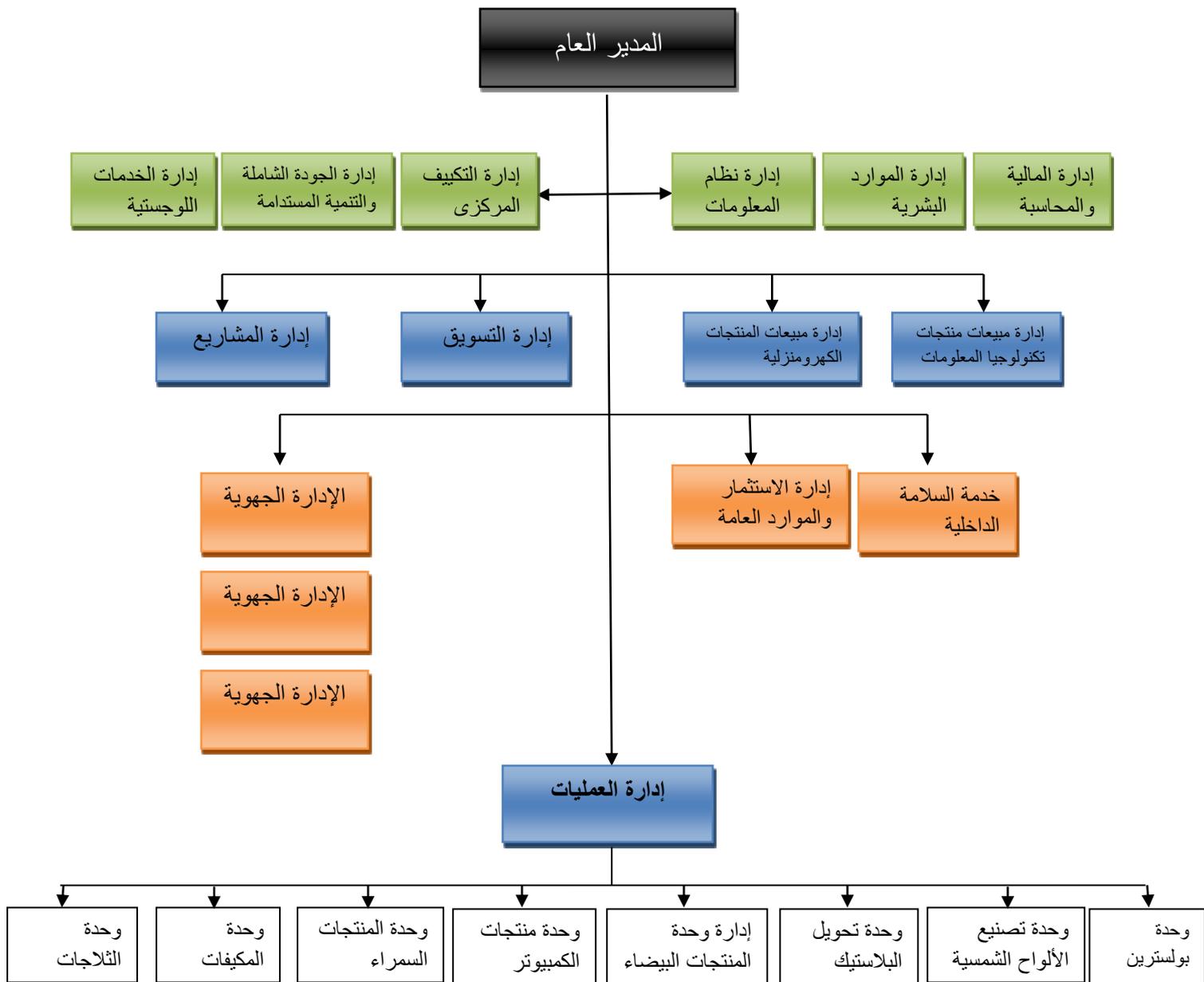
### المطلب الأول: لمحة عن مجمع condor

سنقوم من خلال هذا المطلب بتعريف شركة condor وهيكلها التنظيمي.

#### أولاً: بطاقة فنية لشركة condor

- إسم الشركة: شركة ذات أسهم كوندور إلكترونيك (SPA CONDOR ELECTRONICS)
  - 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 أبريل 2003
  - قيمة رأس المال: 4.227.000.000.00
  - رئيس مجلس الإدارة: بن حمادي أمير
  - المدير العام: أحمد حروز
  - العنوان: المنطقة الصناعية طريق المسيلة نهج 161...70 برج بوعريريج 34000-الجزائر
  - البريد الإلكتروني: info@condor.dz
- ثانياً: الهيكل التنظيمي لشركة condor
- تقسم العمل والترتيب السلمي والإداري لمصالح ودوائر "CONDOR ELECTRONICS" وفق المسؤوليات ومهام كل إدارة، ويكون الهياكل الوظيفية لمؤسسة "CONDOR ELECTRONICS" كالتالي:

الشكل رقم(02-01): الهيكل التنظيمي condor



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

### المطلب الثاني: الفروع والشركات التابعة لمجمع condor

يضم مجمع 21 شركة، 11 شركة تمثل مجمع جبائي والباقي خارج المجمع الجبائي وتنتشط في عدة قطاعات وفيما يلي أسماء هذه المؤسسات ونشاطها  
 أولاً: الشركات التي ضمن المجمع الجبائي  
 الشركات ضمن المجمع الجبائي (مجمع اختياري) تمثل 11 شركة ويمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم(02-01): الشركات التي ضمن المجمع الجبائي

| الرقم والرمز | اسم الشركة                           | نشاط الشركة        |
|--------------|--------------------------------------|--------------------|
| SA-1         | (الشركة الأم) SPA CONDOR ELECTRONICS | انتاج              |
| SB-2         | SPA CONDOR LOGISTICS                 | خدمات              |
| SC-3         | SPA MULTIMEDIA                       | خدمات              |
| SD-4         | SPA KHADAMATY                        | خدمات              |
| SE-5         | SPA TRAVOCOVIA                       | بناء وأشغال عمومية |
| SF-6         | SPA TRAVOCOVIA REALISATION           | بناء وأشغال عمومية |
| SG-7         | SPA CONDOR IMMO                      | ترقية عقارية       |
| SH-8         | SPA HOTAL BANI HAMAD                 | خدمات              |
| SI-9         | SPA BORDJ STEEL                      | انتاج              |
| SJ-10        | SPA GB PHARMA                        | توزيع              |
| SP-11        | SPA ALVAR                            | انتاج              |

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على وثائق الشركة

ثانيا: الشركات خارج المجمع الجبائي

الشركات خارج المجمع الجبائي تمثل 10 شركات وهي موضحة في الجدول التالي: (الملحق 01)

الجدول رقم(02-02): الشركات خارج المجمع الجبائي

| الرقم | اسم الشركة                      | نشاط الشركة        |
|-------|---------------------------------|--------------------|
| 1     | SPA BATIGEC                     | انتاج              |
| 2     | SPA CONDOR DASAN                | خدمات              |
| 3     | SPA CONDOR PARATINO             | انتاج              |
| 4     | TRAVOSHOP                       | بناء وأشغال عمومية |
| 5     | SARL AIMA ANDUSTRIE             | انتاج              |
| 6     | SARL CRISTOR                    | انتاج              |
| 7     | SPA CONDOR ACADEMY              | خدمات              |
| 8     | SPA CONDOR INJENNERENG          | انتاج              |
| 9     | SPA INTERNATIONAL MOBIL SERVICE | خدمات              |
| 10    | SPA ENICAB                      | انتاج              |

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على وثائق الشركة

### المطلب الثالث: أهداف مجمع condor

- تحقيق أكبر ربح بأقل تكلفة؛
- يهدف المجمع إلى رفع الإنتاجية؛
- تطوير الإنتاج نوعا وكما؛
- تحقيق الأرباح للمحافظة على المركز المالي؛
- تشجيع العمال عن طريق العلاوات والحوافز.

المبحث الثاني: مراحل إعداد القوائم المالية المجمع ومقارنتها مع معايير المحاسبة الدولية يقوم مجمع condor بإعداد القوائم المالية المجموعة وفق النظام المحاسبي المالي، حيث يقوم بتجميع القوائم المالية الفردية للشركة الأم والشركات الداخلة في محيط التجميع بعد إجراء بعض التعديلات والمعالجات اللازمة.

### المطلب الأول: محيط وطريقة التجميع في مجمع condor

من أجل إعطاء ذمة مالية صادقة يقوم المجمع بإتباع طريقة معينة في التجميع بعد تحديد الشركات الداخلة فيه.

#### أولا: محيط التجميع

يتم تحديد محيط التجميع وفق نسب المساهمة والرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات الفرعية والجدول التالي يبين ذلك: (الملحق 01)

#### الجدول رقم(02-03): الشركات التي تدخل نطاق التجميع

| رمز المؤسسة | نسب المساهمة | المقر الاجتماعي | المؤسسات التابعة           |
|-------------|--------------|-----------------|----------------------------|
| SB00        | %100         | برج بوعريرج     | SPA CONDOR LOGISTICS       |
| SC00        | %93          | برج بوعريرج     | SPA MUTIMEDIAS             |
| SD00        | %93          | برج بوعريرج     | SPA KHADAMATY              |
| SE00        | %99          | برج بوعريرج     | SPA TRAVOCOVIA             |
| SF00        | %98          | برج بوعريرج     | SPA TRAVOCOVIA REALISATION |
| SG00        | %99          | برج بوعريرج     | SPA CONDOR IMMO            |
| SH00        | %98          | برج بوعريرج     | SPA HOTEL BENI HAMAD       |
| SI00        | %90          | برج بوعريرج     | SPA BORDJ STEEL            |

|      |     |                 |                              |
|------|-----|-----------------|------------------------------|
| SJ00 | %98 | الجزائر العاصمة | Spa GB PHARMA                |
| SK00 | %70 | بسكرة           | SPA ENICAB                   |
| SL00 | %49 | الجزائر العاصمة | SPA BATIGEC                  |
| SM00 | %45 | برج بوعريريج    | SPA DASAN                    |
| SN00 | %48 | برج بوعريريج    | SPA TAVOSHOP                 |
| SO00 | %41 | برج بوعريريج    | SPA PARITONO                 |
| SP00 | %99 | وهران           | SPA ALVER                    |
| SQ00 | %93 | برج بوعريريج    | SPA CONDOR ENGINEERING       |
| SR00 | %92 | برج بوعريريج    | SPA A.I.M.A                  |
| SS00 | %94 | برج بوعريريج    | SPA CONDOR ACADEMY           |
| SU00 | %93 | برج بوعريريج    | INTERNATIONAL MOBIL SERVICES |
| SV00 | %98 | برج بوعريريج    | Sarl CRISTOR ELCTRONIC'S     |

المصدر: من إعداد الطلبات بالاعتماد على وثائق الشركة.

### ثانيا: طريقة التجميع

إن الطريقة المعتمدة في التجميع بالنسبة لمجمع condor هي طريقة الإدماج الكلي، حيث تقوم هذه الطريقة على معالجة حسابات الشركات الداخلة في محيط التجميع مع استبعاد العمليات المتبادلة بينهم.

### المطلب الثاني: مراحل إعداد القوائم المالية المجمع في مجمع condor

تمر عملية تجميع الحسابات في مجمع condor بعدة مراحل سنحاول شرحها فيما يلي:

تتم هذه العملية في مديرية المحاسبة والمالية للمجمع (DFC groupe). فيتم الشروع في معالجة المحاسبة الشركات الداخلة في محيط التجميع من أجل توحيدها وذلك بإلغاء الحسابات المتبادلة بين الشركات المراد توحيدها كما يتم إلغاء سندات المساهمة.

- ولتسهيل عملية التجميع قام مجمع condor انطلاقا من مخطط النظام المحاسبي المالي SCF بتعديل الحسابات وفق متطلباتهم واحتياجاتهم.

- إعطاء رمز تسلسلي لكل شركة وفق الحروف اللاتينية (SA/SB/SC...).

- إضافة حرف (F) في حالة إعتبار الشركة مورد. وحرف (C) في حالة إعتبار الشركة زبون.

- ونظرا لتعدد الفروع وكثرة المعاملات بين الشركات قم مجمع condor بعمل برنامج محاسبي خاص (bordereau intra group) الذي يظهر كل العمليات التي تقوم بها الفروع.

- يقوم مجمع condor بتسجيل العمليات التي تتم بين المؤسسة وفروعها عن طريق استعمال برنامج (BIG TADA) من أجل القدرة على متابعة العمليات المحاسبية وحركة الحسابات بسهولة. حيث يعتمد البرنامج المحاسبي (BIG TADA) على قاعدة المشاركة والاستقبال (BIG RECU) - (BIG EMIS).
- ويتم إعداد التسوية والاختلاف باستعمال هذا البرنامج.
- بالنسبة لعملية إعداد القوائم المالية المجمعة فتتم ببرنامج (PC COMPTA) بعد إجراء التعديلات اللازمة.

#### أولاً: مرحلة التجانس

- تتمثل هذه المرحلة في توحيد طرق التقييم لمجمع condor، وهي كالتالي:
- توحيد طرق الإهلاك: تتبع شركة condor والشركات التابعة لها والداخلية في محيط التجميع طريقة الإهلاك الخطي أثناء إعداد مخطط الإهلاك للتثبيات وبنفس المدة المتبعة من طرف الشركة الأم.
- توحيد طرق تقييم المخزونات: حيث تتبع كل شركات المجمع طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO) في تقييم مخزوناتها.

#### ثانياً: مرحلة استبعاد العمليات المتبادلة

يقصد بهذه الخطوة استبعاد كل العمليات التي تمت بين كل الشركات التابعة للمجمع.

#### 1/- إجراء التسوية مابين الفروع (المقاربة)

- تبدأ هذه المرحلة بإرسال تعليمية من طرف مدير المحاسبة والمالية للمجمع تتعلق بإجراء التسوية بين فروع المجمع؛
- تقوم مصلحة المحاسبة للشركة المتنازلة (المورد) بإرسال لمصلحة المحاسبة للشركة المشتري (الزبون) حالة تقارب تتعلق بالحقوق والديون والأعباء والنواتج وذلك لطلب تأكيد الأرصدة؛
- تقوم الشركة المشتري (الزبون) بالإجابة عن هذا الطلب في أجل يحدده مدير المحاسبة والمالية لتأكيد الأرصدة واكتشاف الأخطاء؛
- تقوم الشركة المتنازلة (المورد) بدراسة حالات التقارب وتحديد الأخطاء؛
- بعد التأكد من حالات التقارب بعقد اجتماع مابين محاسبي فروع المجمع تحت إشراف مدير المحاسبة والمالية لمعالجة الأخطاء وتسويتها، وفي الأخير الإمضاء على المقاربات مابين الطرفين.

2/- عرض العمليات التي تتم بين الشركات التابعة

سيتم عرض العمليات التي تمت بين الشركة الأم (SA) وأحد فروعها (SB). (الملحق رقم 02 و03)

1-1 عرض الحقوق والديون

الجدول رقم (02-04): عرض الحقوق والديون

| SPA CONDOR LOGISTICS |                     | SPA CONDOR ELECTRONICS |                   | البيان                    |
|----------------------|---------------------|------------------------|-------------------|---------------------------|
| الديون (401)         | الحقوق (411)        | الديون (401)           | الحقوق (411)      | -                         |
| 8383151.59<br>(2)    | 520197714.13<br>(1) | -                      | -                 | SPA CONDOR<br>ELECTRONICS |
| -                    | -                   | 520197714.13<br>(2)    | 8383151.59<br>(1) | SPA CONDOR<br>LOGISTICS   |

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على وثائق المجمع

يمثل المبلغ 8383151.59 حق الشركة SPA CONDOR ELECTRONICS والمبلغ

520197714.13 دين الشركة SPA CONDOR ELECTRONICS اتجاه الشركة SPA CONDOR

.LOGISTICS

1- عرض النواتج والأعباء

الجدول رقم (02-05): عرض النواتج والأعباء

| SPA CONDOR LOGISTICS |                     | SPA CONDOR ELECTRONICS |                  | البيان                    |
|----------------------|---------------------|------------------------|------------------|---------------------------|
| العيب                | الإيراد             | العيب                  | الإيراد          | -                         |
| 164873.95<br>(2)     | 145793410.00<br>(1) | -                      | -                | SPA CONDOR<br>ELECTRONICS |
| -                    | -                   | 145793410.00<br>(2)    | 164873.95<br>(1) | SPA CONDOR<br>LOGISTICS   |

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على وثائق المجمع

3/- إقصاء العمليات المتبادلة

يستعمل مجمع condor في هذه المرحلة جدولين T11 الخاص بحسابات الميزانية و t12 الخاص

بحسابات التسير (الملحق رقم 04 و05). في هذه المرحلة توجد ثلاث حالات:

- هناك حسابات يتم إلغاؤها (ح/64).

- وهناك حسابات يتم نقلها (مثلا 218 يتم نقلها إلى الحساب 732) وإلغاء فائض القيمة.

- وهناك حسابات يتم ترصيدها (ح/401 و ح/411 و ح/45 و ح/700....).

3-1 إقصاء الحقوق والديون

الجدول رقم (02-06): إقصاء الحقوق والديون

| SPA CONDOR LOGISTICS |                   | SPA CONDOR ELECTRONICS |                     | البيان                    |
|----------------------|-------------------|------------------------|---------------------|---------------------------|
| الديون (401)         | الحقوق (411)      | الديون (401)           | الحقوق (411)        | -                         |
| 520197714.13<br>(1)  | 8383151.59<br>(2) | -                      | -                   | SPA CONDOR<br>ELECTRONICS |
| -                    | -                 | 8383151.59<br>(1)      | 520197714.13<br>(2) | SPA CONDOR<br>LOGISTICS   |

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على وثائق المجمع

2-3 إقصاء النواتج والأعباء

الجدول رقم (02-07): إقصاء النواتج والأعباء

| SPA CONDOR LOGISTICS |                     | SPA CONDOR ELECTRONICS |                     | البيان                    |
|----------------------|---------------------|------------------------|---------------------|---------------------------|
| العبء                | الإيراد             | العبء                  | الإيراد             | -                         |
| 164873.95<br>(1)     | 145793410.00<br>(2) | -                      | -                   | SPA CONDOR<br>ELECTRONICS |
| -                    | -                   | 164873.95<br>(1)       | 145793410.00<br>(2) | SPA CONDOR<br>LOGISTICS   |

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على وثائق المجمع

ثالثاً: عرض القوائم المالية المجمعة

فيما يلي سيتم عرض القوائم المالية المجمعة لكل من شركة SPA CONDOR ELECTRONICS

(SA) و SPA CONDOR LOGISTICS (SB).

أولاً: الميزانية المجمعة

عرض الميزانية المجمعة لشركتين في تاريخ 2020/12/31

1- الأصول المجمعة

الجدول التالي يوضح الأصول المجمعة لشركتين SA و SB (الملحق رقم 07).

الجدول رقم(02-08): الأصول المجمعة

| المبلغ المجمع        | SB00              | SA00                  | الأصول                           |
|----------------------|-------------------|-----------------------|----------------------------------|
|                      |                   |                       | <u>الأصول غير الجارية</u>        |
| -                    | -                 | -                     | فارق الإقتناء Good will          |
| 9023306,37           | 1205500           | 8902756.63            | الثببتات المعنوية                |
|                      |                   |                       | الثببتات العينية                 |
| 1028933500           | -                 | 1028933500            | الأراضي                          |
| 9461286654.18        |                   | 9461286654.18         | المباني                          |
| 9461286654.18        | 1678789440.25     | 4041700245.67         | ثببتات العينية الأخرى            |
| 517080350.15         | -                 | 517080350.15          | ثببتات في شكل امتياز             |
| 2534504921.49        | -                 | 2534504921.49         | ثببتات جاري انجازها              |
|                      |                   |                       | <u>الثببتات المالية</u>          |
| -                    | -                 | -                     | سندات المعادلة                   |
| 2003388000           | -                 | 4875868000.00         | استثمارات أخرى                   |
|                      |                   |                       | والحسابات الدائنة                |
| -                    | -                 | -                     | سندات مثبتة أخرى                 |
| 3408731581.52        | 216327.31         | 3408515254.21         | القروض والأصول المالية           |
|                      |                   |                       | الأخرى غير الجارية               |
| -                    | -                 | -                     | الأصول الضريبة المؤجلة           |
| <b>2468431999.63</b> | <b>1679120.56</b> | <b>25876791682.07</b> | <b>إجمالي الأصول غير الجارية</b> |
|                      |                   |                       | <u>أصول الجارية</u>              |
| -                    | -                 | -                     | ربط الحسابات                     |
| 19369245311.04       | 32454954.49       | 19349815573.38        | المخزون الجاري                   |
| -                    | -                 | -                     | الحقوق والأعمال المشابهة         |
| 9618027310.95        | 697535136.30      | 9718135143.15         | الزبائن                          |
| 5168596538.34        | 20022024.00       | 4876042337.31         | المديون الآخرين                  |
| 956925465.63         | 2269425.73        | 953907019.90          | الضرائب وما يماثلها              |
| -                    | -                 | -                     | الحقوق الأخرى والأعمال المشابهة  |

|                       |                      |                       |                                |
|-----------------------|----------------------|-----------------------|--------------------------------|
| -                     | -                    | -                     | المتاحات وما شابهها            |
| 3592868915.60         | 114941409.85         | 3477927505.75         | الخبزينة                       |
| <b>38705663541.56</b> | <b>867222950.37</b>  | <b>38375827579.49</b> | <b>إجمالي الأصول الجارية</b>   |
| <b>63389095541.19</b> | <b>2546343267.93</b> | <b>64252619261.56</b> | <b>المجموع الإجمالي للأصول</b> |

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المجمع

2/- الخصوم المجمعة

الجدول التالي يوضح الخصوم المجمعة لشركتين SA و SB (الملحق رقم 07).

الجدول رقم (02-09): الخصوم المجمعة

| المبلغ المجمع         | SB00                 | SA00                  | الخصوم  |
|-----------------------|----------------------|-----------------------|---|
|                       |                      |                       | <b>رأس المال</b>                                |
| 4277000000            | 695770000            | 4277000000            | رأس المال الاجتماعي                             |
| -                     | -                    | -                     | رأس المال غير المطلوب                           |
| 10994167407.85        | 113098264.31         | 10966638758.07        | أقساط واحتياطات<br>-الاحتياطات المجمعة-         |
| -                     | -                    | -                     | فارق إعادة التقييم                              |
| -                     | -                    | -                     | فارق المعادلة                                   |
| 4584231086.32         | 307141151.84         | 4289366131.31         | النتيجة الصافية -النتيجة<br>الصافية حصة المجمع- |
| 405622751.71          | -                    | 260963167.18          | أموال خاصة أخرى- الترحيل<br>من جديد-            |
| -                     | -                    | -                     | حصة الشركة المجمعة                              |
| -                     | -                    | -                     | حصة الأقلية                                     |
| -                     | -                    | -                     | الأموال الخاصة الأخرى                           |
| <b>18025221275.88</b> | <b>1116009416.15</b> | <b>19793968056.56</b> | <b>المجموع الأول</b>                            |
|                       |                      |                       | <b>الخصوم غير الجارية</b>                       |
| 5264440949.37         | 100658121.7          | 4257859736.67         | الاقتراضات والديون المالية                      |
| 100241818.61          | -                    | 100241818.61          | الضرائب المؤجلة والمؤنة                         |
| 589759934.15          | -                    | 589759934.15          | ديون أخرى غير جارية                             |
| -                     | -                    | -                     | المؤونات والمنتجات المسجلة<br>سلفا              |

|                   |               |                |                            |
|-------------------|---------------|----------------|----------------------------|
| 5954442702.13     | 1006581212.70 | 4947861489.43  | المجموع الثاني             |
| 7286047087.31     | 228134391.12  | 7855555664.69  | <u>الخصوم جارية</u>        |
| 599515420.58      | 38117411.07   | 561398009.51   | الموردون والحسابات الملحقة |
| 2031551821.98     | 141571754.09  | 1617447890.86  | الضرائب                    |
| 29492317233.31    | 15929082.80   | 29476388150.51 | ديون أخرى                  |
| 39409431563.18    | 423752639.08  | 39510789715.57 | المجموع الثالث             |
| 63389095541541.19 | 2546343267.93 | 64252619261.56 | المجموع الإجمالي           |
|                   |               |                | للخصوم (3+2+1)             |

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المجمع

### 3/- جدول حساب النتائج المجمع

الجدول التالي جدول حساب النتائج المجمع لشركتين SA و SB (الملحق 08)

الجدول رقم (02-10): جدول حساب النتائج المجمع

| البيان                                      | SA00            | SB00           | المبلغ المجمع   |
|---|-----------------|----------------|-----------------|
| مبيعات بضاعة                                | -2114826110.05  | -              | -2114826110.05  |
| منتجات مصنعة                                | -85830642035.71 | -              | -85813638547.41 |
| خدمات مقدمة                                 | -               | -1625466021.52 | -1248676172.79  |
| مبيعات الإستغلال                            | -1511063027.55  | -              | -965592835.98   |
| الخصومات والحسومات الممنوحة                 | 23954607.48     | -              | 23954607.48     |
| صافي معدل دوران الخصومات والحسومات الممنوحة | -89432576565.83 | -1625466021.52 | 90118779058.75  |
| الإنتاج المخزن أو الغير مخزن                | 1545263570.49   | -              | 1545263570.49   |
| الإنتاج المثبت                              | -97333003.79    | -              | 304790479.09    |
| إعانات الاستغلال                            | -               | -124909.09     | -124909.09      |
| 1- إنتاج الدورة                             | -87984645999.13 | -1625590930.61 | -88878430876.44 |
| مشتريات البضائع المباعة                     | 2005637249.97   | -              | 2005637249.97   |
| مواد أولية                                  | 65954422760.94  | -              | 65953007618.47  |
| مواد ولوازم أخرى                            | 291405466.79    | 143726283.32   | 435131750.11    |
| تغييرات المخزون                             | -               | -              | -               |

الفصل الثاني:.....دراسة مقارنة

|                        |                       |                        |   |
|------------------------|-----------------------|------------------------|---|
| 1470150.00             | -                     | -                      | مشتريات الدراسات والخدمات                             |
| 196993894.72           | 16247660.10           | 132912610.90           | استهلاكات أخرى  |
| -119003738.29          | -                     | -119003738.29          | الخصومات والتخفيضات التي تم الحصول عليها من المشتريات |
| 591688410.61           | 224072540.42          | 367615870.19           | التقاول العام   |
| 679384218.23           | 11032700.00           | 765729518.23           | إيجارات   |
| 85515749.72            | 5310015.50            | 80246880.22            | العناية والإصلاحات والصيانة                           |
| 137663086.83           | 49634966.82           | 88028120.01            | أقساط التأمين   |
| 157826958.08           | 7493709.79            | 150333248.29           | موظفين خارج الشركة                                    |
| 553330157.67           | 3589831.00            | 549740326.67           | أجور الوسطاء وأتعابهم                                 |
| 1016781629.41          | 30110.00              | 1016751519.41          | الإشهار   |
| 243617152.04           | 67369628              | 197171775.70           | التنقلات والمهمات والاستقبالات                        |
| 1362951417.66          | 12253137.99           | 1602845279.67          | خدمات أخرى  |
| -                      | -                     | -                      | الخصومات والتخفيضات التي تم الحصول عليها الخدمات      |
| <b>72905067615.97</b>  | <b>540760583.56</b>   | <b>73083836888.70</b>  | <b>2- استهلاكات الدورة</b>                            |
| <b>-15973363260.65</b> | <b>-1084830347.05</b> | <b>-14900809110.43</b> | <b>3- القيمة المضافة(1-2)</b>                         |
| 4697107219.40          | 264666344.78          | 4432440874.62          | مصاريف المستخدمين                                     |
| 889620445.12           | 15925729.70           | 873694715.42           | ضرائب، رسوم ومدفوعات مماثلة                           |
| <b>-10386635596.13</b> | <b>-804238272.57</b>  | <b>-9594673520.39</b>  | <b>4- الفائض الخام للاستغلال</b>                      |
| -515343316.93          | -9920867.46           | -505422449.47          | منتجات عملية أخرى                                     |
| 1031244605.10          | 2784276.94            | 1028460328.16          | الأعباء العملية الأخرى                                |
| 1718865952.39          | 411990408.72          | 1306875543.67          | الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة                      |
| -                      | -                     | -                      | خسائر القيمة  |
| -                      | -                     | -                      | استرجاع خسائر القيمة والمؤونات                        |
| <b>-8151868355.57</b>  | <b>-399384454.37</b>  | <b>-7764760098.03</b>  | <b>5- النتيجة العملياتية</b>                          |
| -456252679.61          | -2911273.54           | -453341406.07          | المنتجات المالية                                      |
| 2958129325.28          | 69590576.07           | 2888538749.21          | الأعباء المالية                                       |
| <b>2501876645.67</b>   | <b>66679302.53</b>    | <b>2435197343.14</b>   | <b>6- النتيجة المالية</b>                             |

|                |               |                |   |
|----------------|---------------|----------------|---|
| -5649991709.90 | -332705151.84 | -5329562754.89 | 7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)    |
| -              | -             | -              | العناصر الغير عادية -منتجات-            |
| -              | -             | -              | العناصر الغير عادية -أعباء-             |
| -              | -             | -              | 8-النتيجة الصافية للأنشطة الغير العادية |
| 1095093657.61  | 25564000.00   | 1069529657.61  | الضرائب المفروضة على النتيجة العادية    |
| -29333034.03   |               | -29333034.03   | الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية     |
| -4584231086.32 | -307141151.84 | -4289366131.31 | 10- النتيجة الصافية للدورة              |

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المجمع

#### رابعاً: مرحلة توزيع الأموال الخاصة

لم نحصل على المعلومات الكافية للقيام بتوضيح هذه المرحلة

المطلب الثالث: مقارنة مرحل إعداد القوائم المالية المبيعة في مجمع المطلب الثاني condor مع معايير المحاسبة الدولية

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض جدول يبين إجراءات التجميع المعتمدة في مجمع condor التي تستند على النظام المحاسبي المالي ومقارنتها بما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية

الجدول رقم (02-11): مقارنة مراحل التجميع في مجمع condor مع معايير المحاسبة الدولية

| البيان                   | معايير المحاسبة الدولية   | مجمع condor  |
|--------------------------|---|--|
| القوائم المالية المنفصلة | تضمنها معيار المحاسبة الدولية 27 (القوائم المالية المنفصلة) حيث نص على متطلبات خاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الإستثمار في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية مجمعة. | لا يقوم مجمع condor بتطبيق ما تضمنه المعيار 27 لأنه لا يقوم بإعداد قوائم مالية فردية بل يقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة. |
| طريقة التجميع بالمعادلة  | يتطلب معيار المحاسبة الدولي 28 (الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة) تطبيق طريقة التجميع بالمعادلة على  | لا يطبق مجمع condor طريق التجميع بالمعادلة لأنه ليس لديه شركات زميلة.  |

|                               |  |   |
|-------------------------------|--|---|
|                               | الشركات الزميلة التي تمارس عليها الشركة الأم تأثير هام عندما تكون نسبة التملك تتراوح بين 20%-50% من حقوق التصويت.  |   |
| طريقة التجميع الكلي           | حسب الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 فإن الشركات التي تفوق نسبة المساهمة فيها 50% تطبق عليها طريقة التجميع الكلي.  | يطبق مجمع condor طريقة التجميع الكلي على كل شركاته لان نسبة مساهمة الشركة الأم في شركاتها تابعة أكبر من 50%.                  |
| إعداد القوائم المالية المجمعة | حسب الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 يجب على الشركة الأم إعداد وعرض قوائم مالية مجمعة.   | يقوم مجمع condor بتجميع القوائم المالية الفردية للشركات الداخلة في محيط التجميع وعرضها في شكل قوائم مالية مجمعة بعد معالجتها. |
| قياس حقوق الأقلية             | حسب الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 تقاس حقوق الأقلية بأحد الطريقتين:<br>- على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم حقوق الأقلية).<br>- على أساس الحصة النسبية للحقوق غير مسيطر عليها. | يعتمد مجمع condor في قياس حقوق الملكية على الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها.  |
| عرض حقوق الأقلية              | حسب الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 يجب على الشركة الأم عرض حقوق الأقلية في الميزانية المجمعة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم.                              | يعرض حقوق الأقلية في الميزانية المجمعة بشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الأم  |
| طريقة حقوق الملكية            | تضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11  | لا يطبقها مجمع condor.  |

المصدر: من إعداد الطالبات

يتضح لنا من خلال الجدول أن إجراءات التجميع التي يطبقها مجمع condor غير متوافقة مع إجراءات التجميع المحاسبي الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، وهذا يعود إلى أن المجمع يطبق إجراءات التجميع المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي الذي بدوره لا يواكب التعديلات التي طرأت على المعايير المحاسبية الدولية.

## خلاصة الفصل

من خلال عرض ودراسة إجراءات التجميع المحاسبي الطبقة من طرف مجمع condor ومقارنة هذه الإجراءات مع ما جاء في معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS الخاصة بالتجميع، خلصنا إلى أن المجمع يعتمد على الطرق والأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي فيما يخص التجميع المحاسبي، كما أنه لا يوجد توافق بين إجراءات التجميع المحاسبي المعتمدة من طرف المجمع والإجراءات التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، وهذا يرجع إلى عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي إلى المستجدات التي عرفت المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتجميع.

خاتمة

من خلال تناولنا لموضوع محاسبة التجميع وفق النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية، تبين لنا أن الشركات لتضمن بقاءها وتكون قادرة على المنافسة تقوم بإنشاء مجمع الشركات، وهو عبارة عن عدة شركات لكل منها كيائها القانوني وترتبط فيما بينها بمساهمات في رأسمالها تترأسهم الشركة الأم التي تسيطر وتراقب باقي الشركات الفرعية. وللوصول إلى قوائم مالية تعكس بمصداقية نتائج المجمع ككل كأنه وحدة اقتصادية واحدة لا بد من استخدام تقنية التجميع المحاسبي، حيث تقوم هذه التقنية على تشكيل حسابات مضبوطة وذلك من خلال تجميع القوائم المالية الفردية للشركات الداخلة في محيط التجميع بعد معالجتها لحصول في الأخير على قوائم مالية مجمعة، وهذه الأخيرة تحظى باهتمام متزايد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي قام بإصدار مجمعة من المعايير الخاصة بالتجميع المحاسبي. هذه ما أدى بالجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية والاهتمام بهذا النوع من الشركات من خلال تخصيص مواد قانونية تنظم عمل المجمعات.

#### اختبار صحة الفرضيات

1- تم تأكيد الفرضية الأولى التي تنص على أن قواعد وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي تتوافق مع قواعد وإجراءات المعتمدة في معايير محاسبية دولية في إطار محاسبة المجمعات.

2- تم تأكيد الفرضية الثانية التي تنص على أن إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة لمجمع condor تخضع للقواعد والإجراءات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي وهي تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. إذ تبين لنا من خلال دراستنا التطبيقية أن مجمع condor يعتمد في إعداد قوائمه المالية المجمعة على قواعد وإجراءات النظام المحاسبي المالي التي بدورها تتوافق مع قواعد وإجراءات المعتمدة معايير محاسبية دولية في إطار محاسبة المجمعات.

3- تم نفي الفرضية الثالثة التي تنص على توافق متطلبات إعداد القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع ما يتضمنه معيار الإبلاغ المالي الدولي 03. حيث أن متطلبات إعداد القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي لا تتوافق مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي

الدولي 03

## نتائج الدراسة

من خلال دراستنا لهذه الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

## 1- نتائج الدراسة النظرية:

- من مزايا مجمع الشركات الشخصية المعنوية للشركات التابعة له؛
- تقنية التجميع المحاسبي تسهل المعالجة المحاسبية لشركات الأم والشركات التابعة عند تجميعها، وتتحدد طريق التجميع المحاسبي حسب نوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة؛
- تقدم القوائم المالية المجموعة الصورة الحقيقية والصادقة للوضع المالية للمجمع كأنه شركة واحدة؛
- من طرق التجميع المحاسبي المعتمدة في النظام المحاسبي هي طريقة التكامل الشامل والطريقة المعادلة، أما بالنسبة للمعايير فيعتمد على الطريقتين السابقتين بالإضافة إلى طريقة التوحيد النسبي؛
- الشركات التي تمارس عليها الشركة الام رقابة مطلقة تسمى شركات تابعة، والتي تمارس عليها رقابة مشتركة تسمى مشاريع مشتركة، والتي تمارس تأثير ملموس تسمى شركات زملية؛
- عدم مسايرة النظام المحاسبي للتغيرات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية فيما يخص مجمع الشركات.

## 2- النتائج التطبيقية:

- يعتمد مجمع condor يعتمد في إعداد قوائمه المالية المجموعة على قواعد وإجراءات النظام المحاسبي المالي؛
- يتبع مجمع condor طريقة التجميع الكلي لأن الشركات الداخلة في محيط التجميع يطبق عليها رقابة مطلقة؛
- لا تتوافق قواعد وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي تتوافق مع قواعد وإجراءات المعتمدة في معايير محاسبية دولية في إطار محاسبة المجمعات؛
- توافق متطلبات إعداد القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع ما يتضمنه معيار الإبلاغ المالي الدولي 03.

## آفاق الدراسة

- التحليل المالي للحسابات المجموعة؛
- دور القوائم المالية في إتخاذ القرارات الإستثمارية؛
- دراسة مقارنة لإجراءات وقواعد التجميع المحاسبي في الدول العربية.

### اقتراحات الدراسة

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات

- ضرورة اكتساب النظام المحاسبي المالي درجة من المرونة؛

- لا بد من تحيين النصوص التشريعية المتعلقة بالجميع المحاسبي في النظام المحاسبي المالي لانها

مستمدو من معايير تم إلغاؤها وإخرى تم تعديلها بعد تطبيق هذه النظام؛

- لا بد من تحيين النصوص التشريعية المتعلقة بتكوين مجمع الشركات حتى لا تكون جكرا فقط على

شركات المساهمة.



قائمة المراجع  
والمصادر

## 1. الكتب باللغة العربية

- 1- بسيوني شحاتة أحمد والسيد سليمان محمود ، المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة للطبع والنشر، الإسكندرية، 2000.
- 2- حميدات جمعة ، خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن، 2014.
- 3- صلاح حواس، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 4- عبد العال حماد طارق ، معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الاردن، 2008.

## 2. المذكرات والأطروحات الجامعية

مذكرات

- 1- بقاص خديجة ، المعالجة لعمليات التوحيد والاندماج في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014/2013.
- 2- بلعربي نوال، القوائم المالية المجمع في ظل النظام المالي المحاسبي دراسة حالة شركة MOSTAVI، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2015/2014.
- 3- بلقايد خملول محمد ، إعداد وعرض القوائم المالية المجمع وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة حالة مجموعة من الشركات المجمع الجزائرية-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2020/2019.
- 4- بن عبد الرحمان خالد ، القوائم المالية المجمع، دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات للصحافة و الاتصال، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2016- 2017.
- 5- تالي سمية ، هيكله مجمع الشركات، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014.
- 6- تخنوني امال ، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة1، 2019-2018.

- 7- جلال لميس ، محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية دراسة حالة المجمع الشرقي للدواجن-أم البواقي-، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019/2018.
- 8- حجاج فريدة وخرامسية لامية، الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار مجمع الشركات دراسة حالة كوندور الكترونييس2020، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريج، 2020-2021.
- 9- زايدى أمال، النظام القانوني لتجمع الشركات دراسة مقارنة، مذكرة دكتورا، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة2013، 2014/1.
- 10- شنوف حمزة ، قياس مدى استجابة القوائم المالية المجموعة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية وانعكاسات تطبيقها على نتائج لتحليل المالي، دراسة حالة مجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية2009، أطروحة دكتورا، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017/2016.
- 11- صامري خالد ، القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع طهرواي، جامعة محمد خضير بسكرة، 2013/2012.
- 12- عقبي حمزة ، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الاداء المالي للشركات المدمجة في السوق المالي، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2016.
- 13- لحليح لامية وقحام مونية، محاسبة التجميع وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة تحليلية لمجمعي صيدال والمجمع الشرقي للدواجن-، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2020/2019.
- 14- مقدمي أحمد ، النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006/2005.
- 15- نعيجي عبد الكريم ، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي وجباية مجمع الشركات -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه، جامعة أبي بكر، تلمسان، 2017/2016.

### 3. المجالات العلمية

- 1- اصيلة العمري، التجميع المحاسبي للقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 10، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد46، 2017
- 2- بن قطيب علي وحطاب دلال، اهمية اعدادو عرض القوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 و النظام المحاسبي

- المالي-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ابن خلدون، تيارت، المجلد 04، العدد 01، 2019.
- 3- بن يوسف خلف الله، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وآثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، جامعة العربي بن المهدي، ام البواقي، العدد 07، 2017.
- 4- سعيداني محمد السعيد ورزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية-دراسة تحليلية تقييمية-، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، العدد 03، 2018.
- 5- سي محمد الخضر، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمع دراسة حالة مجمع سيفيتال بجاية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المركز الجامعي بريكا، باتنة، العدد 8.
- 6- طيار خليل، بن عيشة باديس، تاهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الاعمال الجزائرية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، العدد 16، 2016.
- 7- عبد اللاوي يحي وآخرون، إدارة الحسابات في المجمعات الاقتصادية، الإجراءات، التنظيمات دراسة حالة مجمع الشركة الوطنية للنقل البري، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد الثامن، 2017.
- 8- عريوة رشيد، الحسابات المجمع بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية دراسة حالة مجمع صيدال لسنة 2016، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة لمسيلة، العدد 18، 2017.
- 9- عيادي عبد القادر، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل الاطار النظري للمحاسبة، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، جامعة حسية بن بو علي، الشلف، العدد 15، 2016.
- 10- قاسمي السعيد وعباس فرحات، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المركز الجامعي بالوادي، الوادي، العدد 01، 2010.
- 11- قاشي علال، النظام القانوني لمجمع الشركات، جامعة البليدة، العدد 1، 2020.
- 12- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسية بن بو علي، الشلف، العدد 6،

- 13- كحلوش أمينة ويحياوي نصيرة، تدقيق القوائم المالية المجمعـة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة الأبعاد الاقتصادية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، العدد8، 2018.
- 14- محمود المساعدة أحمد، العلاقة القانونية للشركة القابضة مع الشركات التابعة، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد12، جوان 2014.
- 15- مدور جميلة، إستراتيجية الشركة الأم والشركة القابضة في الاستثمار الأجنبي ومصالح الدول المضيفة، مجلة الحقوق والحريات، العدد3، ديسمبر2016.
- 16- معمر إبتسام الطيب، ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد19، جامعة بليدة، 2019.
- 17- منادي المعتز بالله وبشير ياسين، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف الممارسات المحاسبية بين المرجعيتين الفرنسية والانجلوسكسونية، مجلة دفاتر بوادكس، جامعة فرحات عباس، سطيف، المجلد6، العدد 10، 2018.
4. الملتقيات والمؤتمرات والندوات
- 1- الجعارات خالد جمال ، مختصر المعايير المحاسبية الدولية لاعداد التقارير المالية2015، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، قاصدي مرياح، ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.
- 2- جوادي توفيق ، اصلاح الاطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، المنعقد بجامعة قاصدي مرياح، ورقلة، يومي29 و30 نوفمبر 2011.
5. القوانين والتنظيمات
- 1- الأمر رقم 96-27، المؤرخ في 09-12-1996 المتضمن القانون التجاري الصادر في الجريدة الرسمية، الصادرة 11-12-1996، العدد77.
- 3- الجزائر، الجريدة الرسمية رقم87 المؤرخة في 30 شعبان1420، قرار مؤرخ في 29 أكتوبر 1999.
- 4- الجزائر، الجريدة الرسمية رقم91 المؤرخة في رمضان 1420، قرار مؤرخ في 22 ديسمبر 1999.
- 5- الجزائر، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 132-02 رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009.
- 6- الجزائر، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 19 ديسمبر1975، العدد101.

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المادة 138 مكرر، 2019.

7- قانون تجاري الجزائري، 2007.

8- القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الموافق ل 15 ذو القعدة 1428، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، المادة 3.

9- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الموافق ل 23 رجب 1429، يحدد قواعد التقييم المحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المؤرخ في 25 مارس 2009 الموافق ل 28 ربيع الأول 1430، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، المادة 1-132.

10- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الموافق ل 23 رجب 1429، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المؤرخ في 25 مارس 2009 الموافق ل 28 ربيع الأول 1430، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19.

11- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ماي 2008 الموافق ل 20 جمادى الأولى 1429، يتضمن تطبيق احكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 28 ماي 2008 الموافق ل 22 جمادى الأولى 1429، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، المادة 41.

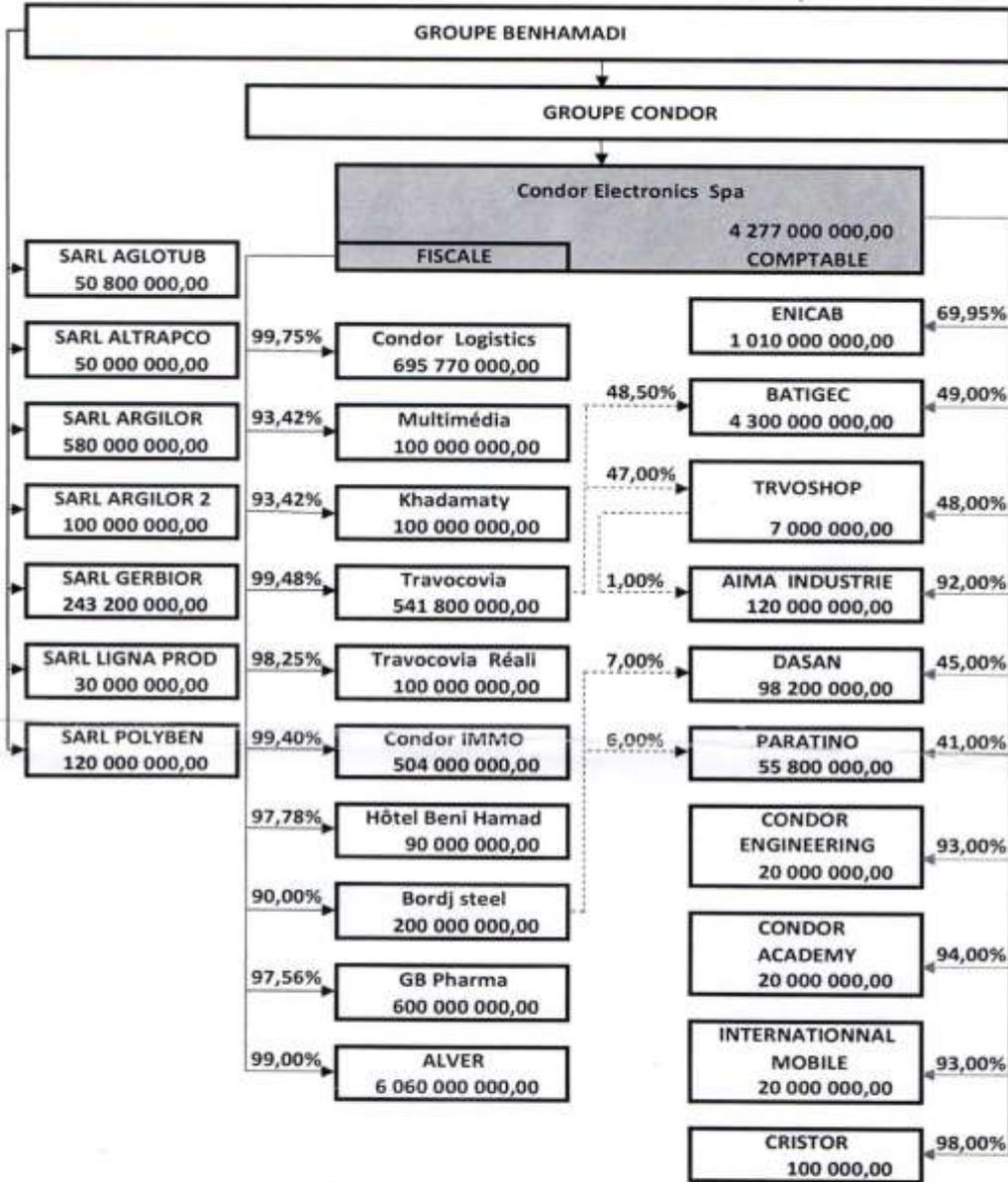
## 6. مراجع أخرى

1- مامش يوسف، مطبوعة علمية بعنوان محاسبة المجموعات مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3.



قائمة  
الملاحق

الملحق رقم: 01



Filiale cédante : CONDOR ELECTRONICS SPA



Filiale cessionnaire : 5800 Condor Logistics Spa

Annexe N°2  
Feuille de rapprochement créances et dettes intra-groupes

| N° Compte | Désignation  | Montant et solde filiale cédante |                 |              |                | Compte de dette en contre partie | Montant et solde filiale cessionnaire |                              |                 |
|-----------|--|----------------------------------|-----------------|--------------|----------------|----------------------------------|---------------------------------------|------------------------------|-----------------|
|           |  | Solde Clôture 2019               | Mouvements 2020 |              | Solde Final    |                                  | Solde Clôture 2019                    | Mvm. Débit- Mvm. crédit 2020 |                 |
|           |  |                                  | Débit           | Crédit       |                |                                  |                                       |                              | Solde Final     |
| 2380      | Avances et acomptes rendus sur commandes - Entreprises | 0,00                             |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 2610      | Actions liées de fluide                                | 0,00                             |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 2660      | Créances rattachées à des participations groupées      | 0,00                             |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 2741      | Prêts et avances intragroupe                           | 0,00                             |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 2752      | Opérations de cession de valeurs mobilières            | 0,00                             |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 2760      | Autres créances financières                            | 0,00                             |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 4091      | Intérêts, primes et commissions perçus, nets à déduire | 0,00                             |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 4110      | Clients  | 10 428 647,56                    | 164 873,95      | 2 210 270,00 | 8 383 251,51   | 404                              | -6935,169,56                          | +2 022 549,99                | -4912,599,57    |
| 4117      | Clients - valeur de garantie                           | 0,00                             |                 |              |                |                                  | -3 493,378,08                         | +22 822,00                   | -3 470 556,08   |
| 4180      | Clients - produits non rattachés                       | 0,00                             |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 4510      | Opérations groupées (autres que les avances)           | 0,00                             | 1 274 306,56    | 0,00         | 1 274 306,56   | 4510                             | 00,00                                 | -1 274 306,56                | -1 274 306,56   |
| 4514      | Avances pour comptes livrés et sans TVA                | 0,00                             |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 4515      | Prémium pour marges IS                                 | 24 087 640,93                    | 0,00            | 0,00         | 24 087 640,93  | 4515                             | -24 087 640,93                        | 00,00                        | -24 087 640,93  |
| 4550      | Autres - comptes courants                              | 15 280 414,54                    | 0,00            |              |                |                                  |                                       |                              | 15 280 414,54   |
| 4560      | Autres opérations sur le capital                       |                                  |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 4571      | Autres, indépendants et PPE                            |                                  |                 |              |                |                                  |                                       |                              |                 |
| 4587      | Opérations liées au commerce / Produits à recevoir     | 381 245 800,00                   | 0,00            | 0,00         | 381 245 800,00 | 4587                             | -381 245 800,00                       | 00,00                        | -381 245 800,00 |
| 4620      | Créances sur entreprises                               | 215 782 088,49                   | 1 439 180,51    | 2 210 270,00 | 215 010 999,00 | 4620                             | -215 782 088,49                       | 00,00                        | -215 782 088,49 |

Visa du responsable de la filiale cessionnaire

LEFKIR FOUZIA  
Cadre Comptable  
SPA CONDOR LOGISTICS

Visa du responsable de la filiale cédante  
FELKIR A Walid  
Cadre Comptable

Filiale cédante : CONDOR ELECTRONICS SPA



Filiale cessionnaire : SB00 Condor Logistics Spa

Annexe N°2

Feuille de rapprochement créances et dettes intra-groupes

| N° Compte | Désignation   | Montant et solde filiale cédante |                 |              |                | Compte de dette en contre partie |                 | Montant et solde filiale cessionnaire |                 | Solde Final   |
|-----------|---|----------------------------------|-----------------|--------------|----------------|----------------------------------|-----------------|---------------------------------------|-----------------|---------------|
|           |   | Solde Clôture 2019               | Mouvements 2020 |              | Solde Final    | Solde Clôture                    | 2019            | Mvm. Débit- Mvm. crédit 2020          |                 |               |
| 2380      | Avoirs et acomptes rendus sur commandes (Enregistrations) | 0,00                             |                 |              | 0,00           |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 2510      | Actions libérées de fonds                                 | 0,00                             |                 |              | 0,00           |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 2660      | Créances rattachées à des participations groupées         | 0,00                             |                 |              | 0,00           |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 2741      | Prestations reçues par le groupe                          | 0,00                             |                 |              | 0,00           |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 2752      | Opérations de cession de valeurs mobilières               | 0,00                             |                 |              | 0,00           |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 2760      | Autres créances financières                               | 0,00                             |                 |              | 0,00           |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 4091      | Intérêts, primes et acomptes sur, ARR à obtenir, ARR      | 0,00                             |                 |              | 0,00           |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 4110      | Clients   | 10 428 647,56                    | 164 873,95      | 2 210 270,00 | 8 383 251,51   | 401                              | -6935,16        | 2 022 549,09                          | -4912599,54     | -3440552,00   |
| 4117      | Clients - retour de garantie                              | 0,00                             |                 |              | 0,00           |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 4180      | Clients - produits non record facturés                    | 0,00                             |                 |              | 0,00           |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 4510      | Opérations groupées (autres que les prêts)                | 0,00                             | 1 274 306,56    | 0,00         | 1 274 306,56   | 4510                             | 0,00            | -1 274 306,56                         | -1 274 306,56   |               |
| 4514      | Prêts et avances consentis par le groupe                  | 0,00                             |                 |              | 0,00           |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 4515      | Prêts et avances consentis par le groupe                  | 24 087 640,93                    | 0,00            | 0,00         | 24 087 640,93  | 4515                             | -24 087 640,93  | 0,00                                  | -24 087 640,93  | 3914565,49,48 |
| 4550      | Associés - comptes courants                               |                                  |                 |              |                |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 4560      | Associés - opérations sur le capital                      |                                  |                 |              |                |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 4571      | Associés, indépendants et tiers                           |                                  |                 |              |                |                                  |                 |                                       |                 |               |
| 4587      | Opérations de cession de titres / Prêts à recevoir        | 181 265 800,00                   | 0,00            | 0,00         | 181 265 800,00 | 4571                             | -181 265 800,00 | 0,00                                  | -181 265 800,00 |               |
| 4620      | Créances sur résidents étrangers                          |                                  |                 |              |                |                                  |                 |                                       |                 |               |
|           |   | 215 782 088,49                   | 1 439 180,51    | 2 210 270,00 | 215 010 999,00 |                                  |                 |                                       |                 |               |

Visa du responsable de la filiale cessionnaire

LEFKIR FOUZIA  
Cadre Comptable  
SPA CONDOR LOGISTICS

Visa du responsable de la filiale cédante

LEFKIR A Walid  
Cadre Comptable

الملحق رقم: 04

Journaux de consolidation 2020

SA00 Condor Electronics Spa

| JOURNAL DE CONSOLIDATION | T011 | SA00                                   | CTP_QOM | DEBIT          | CREDIT |                  |                                     |
|--------------------------|------|--|---------|----------------|--------|------------------|-------------------------------------|
| SB00                     | SB00 | Operations groupe fonds reçus ou vers  | 4510    |                | 0,00   | 1 274 306,56     | <input type="checkbox"/>            |
| SB00                     | SB00 | Clients                                | 4110    |                | 0,00   | 8 383 251,51     | <input type="checkbox"/>            |
| SB00                     | SB00 | Opérations faites en commun : Produit  | 4587    |                | 0,00   | 181 265 800,00   | <input type="checkbox"/>            |
| SB00                     | SB00 | Paielement pour compte IBS             | 4515    |                | 0,00   | 24 087 640,93    | <input type="checkbox"/>            |
| SB00                     | SB00 | Paielement pour compte impôts et taxe  | 4514    | 163 836 560,81 |        | 0,00             | <input type="checkbox"/>            |
| SB00                     | SB00 | Frs de stocks et services intra-groupe | 4011    | 520 197 711,74 |        | 0,00             | <input checked="" type="checkbox"/> |
| SC00                     | SC00 | Operations groupe fonds reçus ou vers  | 4510    |                | 0,00   | 154 850 631,52   | <input type="checkbox"/>            |
| SC00                     | SC00 | Frs de stocks et services intra-groupe | 4011    | 57 112 206,31  |        | 0,00             | <input checked="" type="checkbox"/> |
| SC00                     | SC00 | Paielement pour compte impôts et taxe  | 4514    | 39 462 580,50  |        | 0,00             | <input type="checkbox"/>            |
| SC00                     | SC00 | Paielement pour compte IBS , SPA Multi | 4515    | 2 000,00       |        | 0,00             | <input type="checkbox"/>            |
| SD00                     | SD00 | Clients                                | 4110    |                | 0,00   | 266 194 630,07   | <input type="checkbox"/>            |
| SD00                     | SD00 | Paielement pour compte IBS , SPA Khad  | 4515    | 99 500,00      |        | 0,00             | <input type="checkbox"/>            |
| SD00                     | SD00 | Paielement pour compte impôts et taxe  | 4514    | -72 801 630,75 |        | 0,00             | <input type="checkbox"/>            |
| SD00                     | SD00 | Frs de stocks et services intra-groupe | 4011    | 475 341 784,63 |        | 0,00             | <input checked="" type="checkbox"/> |
| SE00                     | SE00 | Clients - retenue de garantie          | 4117    |                | 0,00   | 1 096 065,70     | <input type="checkbox"/>            |
| SE00                     | SE00 | Operations groupe fonds reçus ou vers  | 4510    |                | 0,00   | 1 752 225 515,40 | <input type="checkbox"/>            |
| SE00                     | SE00 | Frs de stocks et services intra-groupe | 4011    | 40 341 711,45  |        | 0,00             | <input checked="" type="checkbox"/> |
| SE00                     | SE00 | Clients                                | 4110    |                | 0,00   | 115 265 811,58   | <input type="checkbox"/>            |
| SE00                     | SE00 | Discordance sur facture Paiement       | 4510    |                | 0,00   | -8 348 410,14    | <input type="checkbox"/>            |
| SE00                     | SE00 | Discordance sur facture Paiement       | 5310    |                | 0,00   | 0,00             | <input type="checkbox"/>            |
| SE00                     | SE00 | Discordance sur facture Paiement       | 4510    |                | 0,00   | -2 000 000,00    | <input type="checkbox"/>            |
| SE00                     | SE00 | Discordance sur facture Paiement       | 5310    |                | 0,00   | 0,00             | <input type="checkbox"/>            |
| SE00                     | SE00 | Paielement pour compte IBS             | 4515    |                | 0,00   | 16 548 452,71    | <input type="checkbox"/>            |
| SE00                     | SE00 | Frs d'immobilisations intra-groupe     | 4041    | 576 587 218,89 |        | 0,00             | <input type="checkbox"/>            |
| SE00                     | SE00 | Paielement pour compte impôts et taxe  | 4514    | -35 362 950,64 |        | 0,00             | <input type="checkbox"/>            |
| SF00                     | SF00 | Clients                                | 4110    |                | 0,00   | 333 392 309,20   | <input type="checkbox"/>            |
| SF00                     | SF00 | Paielement pour compte IBS             | 4515    |                | 0,00   | 1 572 375,00     | <input type="checkbox"/>            |
| SF00                     | SF00 | Clients - retenue de garantie          | 4117    |                | 0,00   | 8 424 405,11     | <input type="checkbox"/>            |
| SF00                     | SF00 | Frs débiteurs, avances et acomptes ver | 4091    |                | 0,00   | 410 130 305,00   | <input type="checkbox"/>            |
| SF00                     | SF00 | Paielement pour compte impôts et taxe  | 4514    | 2 329 942,56   |        | 0,00             | <input type="checkbox"/>            |
| SF00                     | SF00 | Operations groupe fonds reçus ou vers  | 4510    |                | 0,00   | 712 631 750,00   | <input type="checkbox"/>            |
| SG00                     | SG00 | Clients                                | 4110    |                | 0,00   | 20 435 453,21    | <input type="checkbox"/>            |

|      |   |      |                |                |                          |
|------|---|------|----------------|----------------|--------------------------|
| SB00 | SB00 Entretien, réparations sur installations | 6150 | 0,00           | 213 150,33     | <input type="checkbox"/> |
| SC00 | SC00 Sous-traitante de capacité               | 6111 | 0,00           | 290 684 412,32 | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Entretien, réparations sur installations | 6150 | 0,00           | 2 085 679,38   | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Entretien, réparations équipements di    | 6150 | 0,00           | 52 771,47      | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Sous-traitante de marché                 | 6111 | 0,00           | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Sous-traitante de capacité               | 6111 | 0,00           | 330 363 665,74 | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Ventes de marchandises électroniques     | 7001 | 538 822,94     | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Divers autres produits exceptionnels s/  | 7570 | 15 027,70      | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Produits exceptionnels sur opérations    | 7570 | 0,00           | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Vente de travaux de chauffage et clim    | 7041 | 19 200,00      | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Vente de travaux d'électricité           | 7041 | 1 070 111,00   | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Vente de Produits finis polystyrènes     | 7011 | 316 774 731,32 | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Vente de Produits finis injection        | 7011 | 10 009 960,90  | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Vente de Produits finis informatiques,   | 7011 | 53 296 399,37  | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Vente de Produits finis Radiateur à Gaz  | 7011 | 14 873,95      | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Vente de Produits finis produits blancs  | 7011 | 27 402,27      | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Vente de Produits finis produits machi   | 7011 | 7 152 400,00   | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Vente de Produits finis produits bruns   | 7011 | 97 479,00      | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SD00 | SD00 Vente de Produits finis climatiseurs     | 7011 | 114 445,79     | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SE00 | SE00 Vente de Produits finis polystyrènes     | 7011 | 409 127,00     | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SE00 | SE00 Vente de Produits finis produits blancs  | 7011 | 21 848,74      | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SE00 | SE00 Vente de Produits finis climatiseurs     | 7011 | 100 000,00     | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SE00 | SE00 Autres locations                         | 6130 | 0,00           | 17 000,00      | <input type="checkbox"/> |
| SE00 | SE00 Immobilisations corporelles en cours     | 2320 | 0,00           | 372 350 953,74 | <input type="checkbox"/> |
| SE00 | SE00 Vente de travaux de chauffage et clima   | 7041 | 21 921 314,00  | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SF00 | SF00 Vente de travaux d'électricité           | 7041 | 112 152 949,20 | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SF00 | SF00 Vente de travaux de chauffage et clima   | 7041 | 56 954 552,86  | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SG00 | SG00 Locations Batiments                      | 6130 | 0,00           | 1 800 000,00   | <input type="checkbox"/> |
| SG00 | SG00 Vente de Produits finis climatiseurs     | 7011 | 57 222,89      | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SG00 | SG00 Vente de travaux sécurité système        | 7041 | 670 443,84     | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SH00 | SH00 Réceptions et hébergement                | 6250 | 0,00           | 3 808 333,57   | <input type="checkbox"/> |
| SH00 | SH00 Autres droits impôts taxes               | 6450 | 0,00           | 147 801,91     | <input type="checkbox"/> |
| SI00 | SI00 Entretien, réparations sur constructions | 6150 | 0,00           | 586 066,00     | <input type="checkbox"/> |
| SI00 | SI00 Immobilisations corporelles en cours     | 2320 | 0,00           | 57 186 744,36  | <input type="checkbox"/> |
| SI00 | SI00 Ventes de marchandises électroniques     | 7001 | 29 579,84      | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SI00 | SI00 Entretien, réparations sur installations | 6150 | 0,00           | 74 036,00      | <input type="checkbox"/> |
| SI00 | SI00 Vente de Produits finis produits bruns   | 7011 | 116 299,73     | 0,00           | <input type="checkbox"/> |

|       |   |      |                   |                  |                          |
|-------|---|------|-------------------|------------------|--------------------------|
| SI00  | SI00 Vente Prestations de services            | 7060 | 360 000,00        | 0,00             | <input type="checkbox"/> |
| SI00  | SI00 Vente de travaux sécurité système        | 7041 | 281 020,60        | 0,00             | <input type="checkbox"/> |
| SI00  | SI00 Vente de travaux d'électricité           | 7041 | 9 435 300,00      | 0,00             | <input type="checkbox"/> |
| SI00  | SI00 Vente de Produits finis polystyrènes     | 7011 | 3 292 950,00      | 0,00             | <input type="checkbox"/> |
| SI00  | SI00 Vente de Produits finis informatiques, t | 7011 | 36 177 526,14     | 0,00             | <input type="checkbox"/> |
| SL00  | SL00 Vente de travaux de chauffage et clima   | 7041 | 4 136 840,00      | 0,00             | <input type="checkbox"/> |
| SP00  | SP00 Vente de Produits finis produits bruns   | 7011 | 36 974,79         | 0,00             | <input type="checkbox"/> |
| SP00  | SP00 Vente de Produits finis climatiseurs     | 7011 | 68 027,22         | 0,00             | <input type="checkbox"/> |
| SP00  | SP00 Vente de Produits finis informatiques, t | 7011 | 52 885,10         | 0,00             | <input type="checkbox"/> |
| SS00  | SS00 Frais de formation externe du person     | 6280 | 0,00              | 13 305 000,00    | <input type="checkbox"/> |
| Somme |   |      | 635 570 590,14    | 1 953 030 652,98 |                          |
| Ecart |   |      | -1 317 460 062,84 |                  |                          |

Journaux de consolidation 2020

| SB00 Condor Logistics Spa |      | JOURNAL DE CONSOLIDATION                | T011 SB00 | CTP_COM | DEBIT | CREDIT         |                |                          |
|---------------------------|------|---|-----------|---------|-------|----------------|----------------|--------------------------|
| SA00                      | SA00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 520 197 714,13 | <input type="checkbox"/> |
| SA00                      | SA00 | Opérat. Grp fonds v/r, SPA Condor élec  |           | 4510    |       | 1 274 306,56   | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SA00                      | SA00 | Frs de stocks et services intra-groupe  |           | 4011    |       | 4 912 599,57   | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SA00                      | SA00 | Frs d'immobilisations intra-groupe      |           | 4041    |       | 3 470 552,02   | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SA00                      | SA00 | Paiement pour compte IBS , SPA Cond     |           | 4515    |       | 27 484 150,52  | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SA00                      | SA00 | Dividende mis en paiement               |           | 4571    |       | 181 265 800,00 | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SA00                      | SA00 | Paiement pour compte impôts et taxe     |           | 4514    |       | 0,00           | 163 836 561,27 | <input type="checkbox"/> |
| SD00                      | SD00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 117 375 603,86 | <input type="checkbox"/> |
| SD00                      | SD00 | Frs de stocks et services intra-groupe  |           | 4011    |       | 18 083,24      | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SE00                      | SE00 | Discordance sur facture 3520000225      |           | 4110    |       | 0,00           | -205 000,00    | <input type="checkbox"/> |
| SE00                      | SE00 | Frs de stocks et services intra-groupe  |           | 4011    |       | 0,00           | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SE00                      | SE00 | Discordance sur facture 31/07/2020      |           | 4110    |       | 0,00           | -96 200,00     | <input type="checkbox"/> |
| SE00                      | SE00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 27 234 179,67  | <input type="checkbox"/> |
| SE00                      | SE00 | Factures non parvenues, Frs. de stocks  |           | 4081    |       | 443 000,00     | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SF00                      | SF00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 65 404 281,45  | <input type="checkbox"/> |
| SF00                      | SF00 | Factures non parvenues, Frs. de stocks  |           | 4081    |       | 0,00           | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SF00                      | SF00 | Frs de stocks et services intra-groupe  |           | 4011    |       | 17 236 800,00  | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SG00                      | SG00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 16 083 395,32  | <input type="checkbox"/> |
| SH00                      | SH00 | Factures non parvenues, Frs. de stocks  |           | 4081    |       | 0,00           | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SH00                      | SH00 | Frs de stocks et services intra-groupe  |           | 4011    |       | 0,00           | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SI00                      | SI00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 83 536 653,19  | <input type="checkbox"/> |
| SI00                      | SI00 | Créances sur cessions d'immobilisations |           | 4620    |       | 0,00           | 3 100 000,00   | <input type="checkbox"/> |
| SJ00                      | SJ00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 16 830 654,48  | <input type="checkbox"/> |
| SK00                      | SK00 | Factures non parvenues, Frs. de stocks  |           | 4081    |       | 0,00           | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SK00                      | SK00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 1 603 163,84   | <input type="checkbox"/> |
| SL00                      | SL00 | Frs d'immobilisations intra-groupe      |           | 4041    |       | 778 383,76     | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SL00                      | SL00 | Frs de stocks et services intra-groupe  |           | 4011    |       | 10 800 000,00  | 0,00           | <input type="checkbox"/> |
| SL00                      | SL00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 168 374 172,71 | <input type="checkbox"/> |
| SM00                      | SM00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 10 353,00      | <input type="checkbox"/> |
| SN00                      | SN00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 58 858 416,68  | <input type="checkbox"/> |
| SP00                      | SP00 | Clients                                 |           | 4110    |       | 0,00           | 24 743 644,94  | <input type="checkbox"/> |
| SQ00                      | SQ00 | Frs de stocks et services intra-groupe  |           | 4011    |       | 1 223 602,94   | 0,00           | <input type="checkbox"/> |

|       |   |      |                |                  |                          |
|-------|---|------|----------------|------------------|--------------------------|
| SQ00  | SQ00 Clients                                | 4110 | 0,00           | 1 653 029,00     | <input type="checkbox"/> |
| SR00  | SR00 Clients                                | 4110 | 0,00           | 12 414 666,56    | <input type="checkbox"/> |
| SS00  | SS00 Frs de stocks et services intra-groupe | 4011 | 463 250,00     | 0,00             | <input type="checkbox"/> |
| SV00  | SV00 Clients                                | 4110 | 0,00           | 14 879 165,00    | <input type="checkbox"/> |
| Somme |   |      | 249 370 528,61 | 1 295 834 455,10 |                          |

Ecart **-1 046 463 926,49**

| JOURNAL DE CONSOLIDATION T012 SB00 |   | CTP_COM | DEBIT          | CREDIT        |                          |
|------------------------------------|---|---------|----------------|---------------|--------------------------|
| SA00                               | SA00 Mobiliers et matériels bureaux         | 7320    | 0,00           | 164 873,95    | <input type="checkbox"/> |
| SA00                               | SA00 Vente prestation de service Transport  | 7060    | 539 609 415,00 | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SA00                               | SA00 Vente prestation de service Transport  | 7060    | 145 739 410,00 | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SA00                               | SA00 Vente prestation de service Location v | 7060    | 141 456 079,00 | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SA00                               | SA00 Vente prestation de service Location E | 7060    | 91 332 000,00  | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SA00                               | SA00 impots consolidation fiscale           | 6970    | 0,00           | 3 396 509,59  | <input type="checkbox"/> |
| SA00                               | SA00 Vente prestation de service Maintenan  | 7060    | 9 423 484,49   | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SD00                               | SD00 Entretien, réparations équipements di  | 6150    | 0,00           | 88 153,72     | <input type="checkbox"/> |
| SD00                               | SD00 Vente prestation de service Transport  | 7060    | 906 158,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SD00                               | SD00 Vente prestation de service Location v | 7060    | 71 863 436,00  | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SD00                               | SD00 Vente prestation de service Maintenan  | 7060    | 100 947,24     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SD00                               | SD00 Vente prestation de service Transport  | 7060    | 5 044 025,00   | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SE00                               | SE00 Discordance sur facture 3520000225     | 7060    | -205 000,00    | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SE00                               | SE00 Entretien, réparations équipements div | 6150    | 0,00           | 443 000,00    | <input type="checkbox"/> |
| SE00                               | SE00 Vente prestation de service Maintenan  | 7060    | 2 360 273,04   | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SE00                               | SE00 Vente prestation de service Location v | 7060    | 14 933 600,00  | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SE00                               | SE00 Vente prestation de service Transport  | 7060    | 1 688 200,00   | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SE00                               | SE00 Vente prestation de service Transport  | 7060    | 6 259 300,00   | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SE00                               | SE00 Discordance sur facture 3520000887     | 7060    | -96 200,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SF00                               | SF00 Vente prestation de service Transport  | 7060    | 2 285 000,00   | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SF00                               | SF00 Vente prestation de service Location v | 7060    | 15 469 300,00  | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SF00                               | SF00 Vente prestation de service Location E | 7060    | 624 000,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SF00                               | SF00 Sous-traitance générale                | 6111    | 0,00           | 11 491 200,00 | <input type="checkbox"/> |
| SF00                               | SF00 Vente prestation de service Maintenan  | 7060    | 180 329,73     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SG00                               | SG00 Vente prestation de service Maintenan  | 7060    | 74 038,43      | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SG00                               | SG00 Vente prestation de service Location v | 7060    | 4 223 400,00   | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SH00                               | SH00 Réceptions et hébergement              | 6250    | 0,00           | 18 845,88     | <input type="checkbox"/> |
| SH00                               | SH00 Vente prestation de service Maintenan  | 7060    | 21 650,92      | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SH00                               | SH00 Vente prestation de service Location v | 7060    | 0,00           | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SI00                               | SI00 Sous-traitance générale                | 6111    | 0,00           | 2 080,00      | <input type="checkbox"/> |
| SI00                               | SI00 Achat : Autres fournitures consommabl  | 6070    | 0,00           | 20 724,00     | <input type="checkbox"/> |

|       |  |      |                  |               |                          |
|-------|--|------|------------------|---------------|--------------------------|
| SI00  | SI00 Plus-values sur sorties d'actifs immobili | 7520 | 2 833 333,33     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SI00  | SI00 Vente prestation de service Transport d   | 7060 | 2 562 450,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SI00  | SI00 Vente prestation de service Maintenan     | 7060 | 201 013,14       | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SI00  | SI00 Vente prestation de service Location En   | 7060 | 352 000,00       | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SI00  | SI00 Vente prestation de service Location vé   | 7060 | 13 114 500,50    | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SI00  | SI00 Vente prestation de service Transport     | 7060 | 13 760 120,00    | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SJ00  | SJ00 Vente prestation de service Maintenan     | 7060 | 20 912,29        | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SJ00  | SJ00 Vente prestation de service Location vé   | 7060 | 4 753 200,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SK00  | SK00 Vente prestation de service Location E    | 7060 | 0,00             | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SL00  | SL00 Vente prestation de service Maintenan     | 7060 | 753 710,76       | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SL00  | SL00 Vente prestation de service Location vé   | 7060 | 14 844 000,00    | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SL00  | SL00 Charges sur exercices antérieurs          | 6578 | 0,00             | 500 000,00    | <input type="checkbox"/> |
| SL00  | SL00 Vente prestation de service Transport     | 7060 | 8 505 100,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SL00  | SL00 Locations Batiments                       | 6130 | 0,00             | 3 600 000,00  | <input type="checkbox"/> |
| SM00  | SM00 Vente prestation de service Maintena      | 7060 | 117 389,17       | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SN00  | SN00 Vente prestation de service Maintenan     | 7060 | 50 400,00        | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SN00  | SN00 Vente prestation de service Location v    | 7060 | 7 107 700,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SP00  | SP00 Vente prestation de service Location E    | 7060 | 6 827 000,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SP00  | SP00 Vente prestation de service Transport     | 7060 | 936 600,00       | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SP00  | SP00 Vente prestation de service Maintenan     | 7060 | -120 488,33      | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SQ00  | SQ00 Vente prestation de service Location v    | 7060 | 680 500,00       | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SQ00  | SQ00 Vente prestation de service Transport     | 7060 | 990 000,00       | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SR00  | SR00 Vente prestation de service Maintenan     | 7060 | 59 042,90        | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SR00  | SR00 Vente prestation de service Location E    | 7060 | 165 000,00       | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SR00  | SR00 Vente prestation de service Location v    | 7060 | 6 259 000,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SR00  | SR00 Vente prestation de service Transport     | 7060 | 2 124 150,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SR00  | SR00 Vente prestation de service Transport     | 7060 | 885 300,00       | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SS00  | SS00 Frais de formation externe du personn     | 6280 | 0,00             | 1 700 000,00  | <input type="checkbox"/> |
| SV00  | SV00 Vente prestation de service Location v    | 7060 | 1 244 700,00     | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SV00  | SV00 Vente prestation de service Transport     | 7060 | 646 100,00       | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SV00  | SV00 Vente prestation de service Transport     | 7060 | 17 223 400,00    | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| SV00  | SV00 Vente prestation de service Maintenan     | 7060 | 10 792,35        | 0,00          | <input type="checkbox"/> |
| Somme |  |      | 1 160 199 772,96 | 21 425 387,14 |                          |
| Ecart |  |      | 1 138 774 385,82 |               |                          |

الملحق رقم: 06

| ACTIF   | SA00                     | SB00                    | Actif Cumulé      | Les Retraitements         | Actif consolidé   |
|---|--------------------------|-------------------------|-------------------|---------------------------|-------------------|
| <b>ACTIFS NON COURANTS</b>                        |                          |                         |                   |                           |                   |
| - Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif |                          |                         | -                 |                           | -                 |
| - Immobilisations incorporelles                   | 8 902 756,37             | 120 550,00              | 9 023 306,37      |                           | 9 023 306,37      |
| <b>Immobilisations corporelles</b>                |                          |                         | -                 |                           | -                 |
| - Terrains  | 1 028 933 500,00         |                         | 1 028 933 500,00  |                           | 1 028 933 500,00  |
| - Bâtiments                                       | 9 461 286 654,18         |                         | 9 461 286 654,18  |                           | 9 461 286 654,18  |
| - Autres immobilisations corporelles              | 4 041 700 245,67         | 1 678 783 440,25        | 5 720 483 685,92  |                           | 5 720 483 685,92  |
| - Immobilisations en concession                   | 517 080 350,15           |                         | 517 080 350,15    |                           | 517 080 350,15    |
| - Immobilisations encours                         | 2 534 504 921,49         |                         | 2 534 504 921,49  |                           | 2 534 504 921,49  |
| <b>Immobilisations financières</b>                |                          |                         | -                 |                           | -                 |
| - Titres mis en équivalence                       |                          |                         | -                 |                           | -                 |
| - Autres participations et créances rattachées    | 4 875 868 000,00         |                         | 4 875 868 000,00  | - 2 872 480 000,00        | 2 003 388 000,00  |
| - Autres titres immobilisés                       |                          |                         | -                 |                           | -                 |
| - Prêts et autres actifs financiers non courants  | 3 408 515 254,21         | 216 327,31              | 3 408 731 581,52  |                           | 3 408 731 581,52  |
| - Impôts différés actif                           |                          |                         | -                 |                           | -                 |
| <b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>                    | <b>25 876 791 682,07</b> | <b>1 679 120 317,56</b> | 27 555 911 999,63 | <b>- 2 872 480 000,00</b> | 24 683 431 999,63 |
| - Comptes de liaison                              |                          |                         | -                 |                           | -                 |
| - Stocks et encours                               | 19 349 815 573,38        | 32 454 954,49           | 19 382 270 527,87 | - 13 025 216,83           | 19 369 245 311,04 |
| <b>Créances et emplois assimilés</b>              |                          |                         | -                 |                           | -                 |
| - Clients   | 9 718 135 143,15         | 697 535 136,30          | 10 415 670 279,45 | - 797 642 968,50          | 9 618 027 310,95  |
| - Autres débiteurs                                | 4 876 042 337,31         | 20 022 024,00           | 4 896 064 361,31  | 272 532 177,03            | 5 168 596 538,34  |
| - Impôts et assimilés                             | 953 907 019,90           | 2 269 425,73            | 956 176 445,63    | 749 020,00                | 956 925 465,63    |
| - Autres créances et emplois assimilés            |                          |                         | -                 |                           | -                 |

قائمة الملاحق:.....

|                                    |                          |                         |                   |                           |                   |
|------------------------------------|--------------------------|-------------------------|-------------------|---------------------------|-------------------|
| <b>Disponibilités et assimilés</b> |                          |                         | -                 |                           | -                 |
| - Trésorerie                       | 3 477 927 505,75         | 114 941 409,85          | 3 592 868 915,60  |                           | 3 592 868 915,60  |
| <b>TOTAL ACTIF COURANT</b>         | <b>38 375 827 579,49</b> | <b>867 222 950,37</b>   | 39 243 050 529,86 | - <b>537 386 988,30</b>   | 38 705 663 541,56 |
| <b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>         | <b>64 252 619 261,56</b> | <b>2 546 343 267,93</b> | 66 798 962 529,49 | - <b>3 409 866 988,30</b> | 63 389 095 541,19 |

| PASSIF   | SA00                     | SB00                    | Passif Cumulé            | Les Retraitements         | Passif consolidé         |
|--|--------------------------|-------------------------|--------------------------|---------------------------|--------------------------|
| <b>CAPITAUX PROPRES</b>                          |                          |                         |                          |                           |                          |
| - Capital social                                 | 4 277 000 000,00         | 695 770 000,00          | 4 972 770 000,00         | - 695 770 000,00          | 4 277 000 000,00         |
| - Capital non appelé                             |                          |                         | -                        |                           | -                        |
| - Primes et réserves - Réserves consolidées (1)  | 10 966 638 758,07        | 113 098 264,31          | 11 079 737 022,38        | - 85 569 614,53           | 10 994 167 407,85        |
| - Ecart de réévaluation                          |                          |                         | -                        |                           | -                        |
| - Ecart d'équivalence (1)                        |                          |                         | -                        |                           | -                        |
| - Résultat net - Résultat net part du groupe (1) | 4 289 366 131,31         | 307 141 151,84          | 4 596 507 283,15         | - 12 276 196,83           | 4 584 231 086,32         |
| - Autres capitaux propres - Report à nouveau     | 260 963 167,18           |                         | 260 963 167,18           | 144 659 614,53            | 405 622 781,71           |
| <b>Part de la société consolidante (1)</b>       |                          |                         | -                        |                           | -                        |
| <b>Part des minoritaires (1)</b>                 |                          |                         | -                        |                           | -                        |
| <b>TOTAL I</b>                                   | <b>19 793 968 056,56</b> | <b>1 116 009 416,15</b> | <b>20 909 977 472,71</b> | <b>- 2 884 756 196,83</b> | <b>18 025 221 275,88</b> |
| <b>PASSIFS NON-COURANTS</b>                      |                          |                         | -                        |                           | -                        |
| - Emprunts et dettes financières                 | 4 257 859 736,67         | 1 006 581 212,70        | 5 264 440 949,37         |                           | 5 264 440 949,37         |
| <b>Impôts (différés et provisionnés)</b>         | 100 241 818,61           |                         | 100 241 818,61           |                           | 100 241 818,61           |
| - Autres dettes non courantes                    | 589 759 934,15           |                         | 589 759 934,15           |                           | 589 759 934,15           |
| - Provisions et produits constatés d'avance      |                          |                         | -                        |                           | -                        |
| <b>TOTAL II</b>                                  | <b>4 947 861 489,43</b>  | <b>1 006 581 212,70</b> | <b>5 954 442 702,13</b>  |                           | <b>5 954 442 702,13</b>  |
| <b>PASSIFS COURANTS :</b>                        |                          |                         | -                        |                           | -                        |
| - Fournisseurs et comptes rattachés              | 7 855 555 664,69         | 228 134 391,12          | 8 083 690 055,81         | - 797 642 968,50          | 7 286 047 087,31         |
| - Impôts   | 561 398 009,51           | 38 117 411,07           | 599 515 420,58           |                           | 599 515 420,58           |
| - Autres dettes                                  | 1 617 447 890,86         | 141 571 754,09          | 1 759 019 644,95         | 272 532 177,03            | 2 031 551 821,98         |
| - Trésorerie passif                              | 29 476 388 150,51        | 15 929 082,80           | 29 492 317 233,31        |                           | 29 492 317 233,31        |
| <b>TOTAL III</b>                                 | <b>39 510 789 715,57</b> | <b>423 752 639,08</b>   | <b>39 934 542 354,65</b> | <b>- 525 110 791,47</b>   | <b>39 409 431 563,18</b> |
| <b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>           | <b>64 252 619 261,56</b> | <b>2 546 343 267,93</b> | <b>66 798 962 529,49</b> | <b>- 3 409 866 988,30</b> | <b>63 389 095 541,19</b> |

## الملحق رقم: 08

| CR  | SA00                      | SB00                     | CR Cumulé                 | Les Retraitements     | CR consolidé              |
|---|---------------------------|--------------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------------|
| Ventes de marchandises  | -2 114 826 110,05         |                          | - 2 114 826 110,05        |                       | - 2 114 826 110,05        |
| Produits fabriqués  | -85 830 642 035,71        |                          | -85 830 642 035,71        | 17 003 488,30         | -85 813 638 547,41        |
| Prestations de services                                       |                           | -1 625 466 021,52        | - 1 625 466 021,52        | 376 789 848,73        | - 1 248 676 172,79        |
| Vente de travaux  | -1 511 063 027,55         |                          | - 1 511 063 027,55        | 545 470 191,57        | - 965 592 835,98          |
| Produits annexes  |                           |                          | -                         |                       | -                         |
| Rabais, remises, ristournes accordés                          | 23 954 607,48             |                          | 23 954 607,48             |                       | 23 954 607,48             |
| <b>Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes</b> | <b>-89 432 576 565,83</b> | <b>-1 625 466 021,52</b> | <b>-91 058 042 587,35</b> | <b>939 263 528,60</b> | <b>-90 118 779 058,75</b> |
| Production stockée ou déstockée                               | 1 545 263 570,49          |                          | 1 545 263 570,49          |                       | 1 545 263 570,49          |
| Production immobilisée  | -97 333 003,79            |                          | - 97 333 003,79           | - 207 457 475,30      | - 304 790 479,09          |
| Subventions d'exploitation                                    |                           | -124 909,09              | - 124 909,09              |                       | - 124 909,09              |
| <b>I-Production de l'exercice</b>                             | <b>-87 984 645 999,13</b> | <b>-1 625 590 930,61</b> | <b>-89 610 236 929,74</b> | <b>731 806 053,30</b> | <b>-88 878 430 876,44</b> |
| Achats de marchandises vendues                                | 2 005 637 249,97          |                          | 2 005 637 249,97          |                       | 2 005 637 249,97          |
| Matières premières  | 65 954 422 760,94         |                          | 65 954 422 760,94         | - 1 415 142,47        | 65 953 007 618,47         |
| Autres approvisionnements                                     | 291 405 466,79            | 143 726 283,32           | 435 131 750,11            |                       | 435 131 750,11            |
| Variations des stocks   |                           |                          | -                         |                       | -                         |
| Achats d'études et de prestations de services                 |                           |                          | -                         | - 1 470 150,00        | - 1 470 150,00            |
| Autres consommations  | 132 912 610,90            | 16 247 660,10            | 149 160 271,00            | - 346 154 165,72      | - 196 993 894,72          |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats                | -119 003 738,29           |                          | - 119 003 738,29          |                       | - 119 003 738,29          |
| Sous-traitance générale                                       | 367 615 870,19            | 224 072 540,42           | 591 688 410,61            |                       | 591 688 410,61            |
| Locations   | 765 729 518,23            | 11 032 700,00            | 776 762 218,23            | - 97 378 000,00       | 679 384 218,23            |
| Entretien, réparations et maintenance                         | 80 246 880,22             | 5 310 015,50             | 85 556 895,72             | - 41 146,00           | 85 515 749,72             |
| Primes d'assurances   | 88 028 120,01             | 49 634 966,82            | 137 663 086,83            |                       | 137 663 086,83            |
| Personnel extérieur à l'entreprise                            | 150 333 248,29            | 7 493 709,79             | 157 826 958,08            |                       | 157 826 958,08            |
| Rémunération d'intermédiaires et honoraires                   | 549 740 326,67            | 3 589 831,00             | 553 330 157,67            |                       | 553 330 157,67            |

|   |                           |                          |                    |                         |                    |
|---|---------------------------|--------------------------|--------------------|-------------------------|--------------------|
| Publicité   | 1 016 751 519,41          | 30 110,00                | 1 016 781 629,41   |                         | 1 016 781 629,41   |
| Déplacements, missions et réceptions                        | 197 171 775,70            | 67 369 628,62            | 264 541 404,32     | - 20 924 252,28         | 243 617 152,04     |
| Autres services   | 1 602 845 279,67          | 12 253 137,99            | 1 615 098 417,66   | - 252 147 000,00        | 1 362 951 417,66   |
| Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs |                           |                          | -                  |                         | -                  |
| <b>II-Consommations de l'exercice</b>                       | <b>73 083 836 888,70</b>  | <b>540 760 583,56</b>    | 73 624 597 472,26  | - <b>719 529 856,47</b> | 72 905 067 615,79  |
| <b>III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>             | <b>-14 900 809 110,43</b> | <b>-1 084 830 347,05</b> | -15 985 639 457,48 | <b>12 276 196,83</b>    | -15 973 363 260,65 |
| Charges de personnel  | 4 432 440 874,62          | 264 666 344,78           | 4 697 107 219,40   |                         | 4 697 107 219,40   |
| Impôts et taxes et versements assimilés                     | 873 694 715,42            | 15 925 729,70            | 889 620 445,12     |                         | 889 620 445,12     |
| <b>IV-Excédent brut d'exploitation</b>                      | <b>-9 594 673 520,39</b>  | <b>-804 238 272,57</b>   | -10 398 911 792,96 | <b>12 276 196,83</b>    | -10 386 635 596,13 |
| Autres produits opérationnels                               | -505 422 449,47           | -9 920 867,46            | - 515 343 316,93   |                         | - 515 343 316,93   |
| Autres charges opérationnelles                              | 1 028 460 328,16          | 2 784 276,94             | 1 031 244 605,10   |                         | 1 031 244 605,10   |
| Dotations aux amortissements                                | 1 306 875 543,67          | 411 990 408,72           | 1 718 865 952,39   |                         | 1 718 865 952,39   |
| Provision   |                           |                          | -                  |                         | -                  |
| Pertes de valeur  |                           |                          | -                  |                         | -                  |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions                  |                           |                          | -                  |                         | -                  |
| <b>V-Résultat opérationnel</b>                              | <b>-7 764 760 098,03</b>  | <b>-399 384 454,37</b>   | - 8 164 144 552,40 | <b>12 276 196,83</b>    | - 8 151 868 355,57 |
| Produits financiers   | -453 341 406,07           | -2 911 273,54            | - 456 252 679,61   |                         | - 456 252 679,61   |
| Charges financières   | 2 888 538 749,21          | 69 590 576,07            | 2 958 129 325,28   |                         | 2 958 129 325,28   |
| <b>VI-Résultat financier</b>                                | <b>2 435 197 343,14</b>   | <b>66 679 302,53</b>     | 2 501 876 645,67   |                         | 2 501 876 645,67   |
| <b>VII-Résultat ordinaire (V+VI)</b>                        | <b>-5 329 562 754,89</b>  | <b>-332 705 151,84</b>   | - 5 662 267 906,73 | <b>12 276 196,83</b>    | - 5 649 991 709,90 |
| Eléments extraordinaires (produits) (*)                     |                           |                          | -                  |                         | -                  |
| Eléments extraordinaires (charges) (*)                      |                           |                          | -                  |                         | -                  |
| <b>VIII-Résultat extraordinaire</b>                         |                           |                          | -                  |                         | -                  |
| Impôts exigibles sur résultats                              | 1 069 529 657,61          | 25 564 000,00            | 1 095 093 657,61   |                         | 1 095 093 657,61   |
| Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire        | -29 333 034,03            |                          | - 29 333 034,03    |                         | - 29 333 034,03    |
| <b>IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>                        | <b>-4 289 366 131,31</b>  | <b>-307 141 151,84</b>   | - 4 596 507 283,15 | <b>12 276 196,83</b>    | - 4 584 231 086,32 |