



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -
University of Mohamed El Bachir El Ibrahimy - Bordj Bou Arreridj -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

المعالجة المحاسبية والجبائية لمجمع الشركات

دراسة حالة - مجمع Condor 2021 -

إعداد الطالبين:

❖ معلوفي نبيل

❖ بوجليدة عبد الحق

أمام اللجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
سيلم حمود	أستاذ محاضر "ب"	برج بوعريريج	رئيسا
لعكيكة ياسين	أستاذ محاضر "أ"	برج بوعريريج	مشرفا ومقررا
زبيري عز الدين	أستاذ محاضر "أ"	برج بوعريريج	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021-2022

شكر وعرفان

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذه المذكرة، فله الحمد والشكر أولاً ودائماً ومن باب

الاعتراف بالفضل وعرفانا بالجميل:

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى الدكتور "ياسين لعكيكزة" على تفضله

بالإشراف على هذه المذكرة ومساهمته المعرفية ونصائحه خلال اعدادنا لهذا العمل

العلمي.

كما نتقدم بجزيل الشكر لكل أساتذتنا الكرام وعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير بجامعة برج بوعريريج.

كما نتوجه بالشكر إلى البروفيسور "عنتر بن مرزوق" على نصائحه وتوجيهاته، وإلى

شركة SPA Condor Electronics ببرج بوعريريج ونخص بالذكر السيد "وهاب موهوب"

مدير عملية التوحيد وإلى جميع إطارات مديرية المحاسبة والمالية، الذين أحسنوا

استقبالنا ولم يبخلوا علينا بالمعلومات والتوجيهات اللازمة.

كما لا يفوتنا أن نوجه أسمى عبارات التقدير والعرفان إلى السادة أعضاء لجنة

المناقشة، على تحملهم عناء قراءة هذه المذكرة وتقييمها، سائلين المولى عزوجل

أن ينفعنا بعلمهم.

بارك الله فيكم وجزاكم الله خير الجزاء.

الإهداء

إلى كل من كان لهم الفضل بعد الله عزوجل في إتمام هذا العمل

نهدي ثمرة جهودنا إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما وأطال عمرهما،

إلى كافة أفراد عائلتنا، إلى كل الأصدقاء ورفقاء الدراسة.

وفي الأخير نرجو من الله تعالى أن يجعل هذا العمل نافعا يستفيد منه جميع الطلبة

والباحثين مستقبلا.

ملخص الدراسة:

تناولنا في هذه المذكرة موضوع المعالجة المحاسبية والجبائية لمجمع الشركات والذي يعتبر من المواضيع الهامة التي نالت اهتمام الباحثين والدارسين في ميدان المحاسبة، حيث تهدف هذه الدراسة إلى عرض مسار وكيفية توحيد حسابات المجمع بالإضافة إلى عرض الامتيازات الجبائية المتحصل عليها.

لتحقيق ذلك اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، المنهج المقارن ودراسة حالة واستخدمنا أداة المقابلة، الملاحظة من أجل دراسة وتحليل الجانب النظري، إضافة إلى التعرف على التقنيات المعتمدة في عملية توحيد الحسابات من خلال الجانب التطبيقي الخاص بمجمع Condor.

بعد الدراسة والتحليل تم التوصل إلى مجموعة من النتائج سواء المتعلقة بالشق النظري أو الجانب التطبيقي، فمن الناحية النظرية رغم اهتمام المشرع الجزائري بالإصلاحات الجذرية للمنظومة المحاسبية، إلا أنها غير مواكبة للتحديثات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص توحيد الحسابات. أما من الناحية التطبيقية فقد لاحظنا اهتمام مجمع Condor بعملية التوحيد من خلال انشائه لمصلحة خاصة تشرف على إعداد القوائم المالية المجمعة عبر المراحل المختلفة، بالإضافة إلى الاستفادة المجمع من الامتيازات الجبائية في إطار المجمع الجبائي.

في الأخير أوصت الدراسة بضرورة إنشاء معايير محاسبية جزائرية تضبط تقنية توحيد الحسابات والممارسات المحاسبية المتعلقة بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية الجديدة بهدف إعطاء صورة صادقة للقوائم المالية المجمعة.

الكلمات المفتاحية: مجمع الشركات، محاسبة المجمعات، التوحيد المحاسبي، القوائم المالية المجمعة، جباية مجمع الشركات.

Abstract :

In this study, we discussed the subject of accounting and tax treatment of groups, which is an important topic that has attracted the attention of researchers in the field of accounting. The focus of the study was to learn about the process of consolidating group accounts, in addition to presenting the tax privileges obtained.

To achieve this, we relied on analytical descriptive approach, comparative approach and case study and we used interview, observation in order to study and analyze the theoretical aspect, as well as identify the techniques used in the group account consolidation process through a Condor Group case study.

After the study and analysis, a set of results were reached, whether related to the theoretical aspect or the practical aspect. In theory, despite the Algerian legislators' interest in the radical reforms of the accounting system of consolidation, they do not comply with the updates of international accounting standards. As for the practical aspect, we noted the interest of the Condor Group in the consolidation process by setting up a special department that supervises the preparation of the consolidated financial statements through the various stages, in addition to benefiting from the tax privileges granted within the Condor tax group created.

In the end, the study recommended the need for Algerian accounting standards that control the technique of consolidating and related accounting practices in line with the new international accounting standards to provide a true and fair view of the group's consolidated financial statements.

Keywords : Group, consolidated financial statements, group accounts, consolidation methods, group taxation.

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
I	الشكر والتقدير
II	الإهداء
III	ملخص الدراسة
IV	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
أ - هـ	المقدمة
28-1	الفصل الأول: الدراسة النظرية
13-3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مجمع الشركات
3	المطلب الأول: تعريف مجمع الشركات، مزاياه وتصنيفاته
7	المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات
8	المطلب الثالث: طرق ودوافع تكوين مجمع الشركات
11	المطلب الرابع: محيط مجمع الشركات
21-13	المبحث الثاني: التوحيد المحاسبي
14	المطلب الأول: تعريف التوحيد المحاسبي وأهدافه
15	المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للتوحيد المحاسبي
17	المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتوحيد
19	المطلب الرابع: طرق التوحيد المحاسبي
25-21	المبحث الثالث: إجراءات التوحيد المحاسبي
22	المطلب الأول: مرحلة المعالجة المتجانسة لحسابات المجمع
23	المطلب الثاني: مرحلة إدماج حسابات المجمع
23	المطلب الثالث: مرحلة إقصاء العمليات الداخلية في المجمع
24	المطلب الرابع: مرحلة إلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة
27-25	المبحث الرابع: جباية مجمع الشركات
25	المطلب الأول: شروط وإجراءات الخضوع للنظام الجباي لمجمع الشركات
26	المطلب الثاني: الامتيازات الجباية لمجمع الشركات
54-30	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
34-31	المبحث الأول: تقديم عام لمجمع Condor

31	المطلب الأول: التعريف بالمجمع Condor
33	المطلب الثاني: التعريف بالشركة الأم SPA Condor Electronics
51-34	المبحث الثاني: الإجراءات التقنية والمحاسبية لعملية توحيد الحسابات في مجمع Condor
34	المطلب الأول: العمليات التحضيرية لعملية التوحيد في مجمع Condor
37	المطلب الثاني: إجراءات التوحيد المحاسبي في مجمع Condor
46	المطلب الثالث: تقنية التجميع الجبائي للرسم على القيمة المضافة في مجمع Condor
52-51	المبحث الثالث: الامتيازات الجبائية المحققة في اطار المجمع الجبائي لمجمع Condor
51	المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة
52	المطلب الثاني: الرسم على النشاط المهني
52	المطلب الثالث: الضريبة على أرباح الشركات
55	خاتمة
60	قائمة المراجع
63	الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
16	القوانين المنظمة للتوحيد المحاسبي في الجزائر	01
21	طرق التوحيد المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية ISA/IFRS	02
24	نسبة قيمة إقصاء النتائج الداخلية بين شركات المجمع	03
31	الشركات المكونة لمجمع Condor	04
33	بطاقة فنية لشركة SPA Condor Electronics	05
35	توزيع رأس مال الاجتماعي لشركة SPA Condor IMMO	06
36	نسبة ونوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم SPA Condor Electronics على الشركات التابعة	07
38	حسابات الديون والذمم المدينة للعمليات داخل المجمع	08
38	حسابات الأعباء والنواتج للعمليات داخل المجمع	09
39	الترميز الداخلي للشركات في مجمع Condor	10
42	كشف التقارب من إعداد الشركة التابعة SPA Condor Electronics مع الشركة SPA Beni Hamad Hôtel	11
43	كشف التقارب من إعداد الشركة التابعة SPA Hôtel Beni Hamad مع الشركة SPA Condor Electronics	12
46	محتوى القوائم الفردية الملخصة للرسم على القيمة المضافة للشركات التابعة	13
47	ملخص للرسم على القيمة المضافة على المبيعات (TVA sur ventes) لشهر جانفي 2021	14
48	الجدول الملخص للرسم على القيمة المضافة على المشتريات (TVA sur achats) لشهر جانفي 2021	15
48	ملخص الرسم على القيمة المضافة المعاد تحويلها أو المؤجلة أو الوجبة الدفع (TVA à Précompte - à Payer - Reverser) لشهر جانفي 2021	16
52	ملخص الرسم على القيمة المضافة المعفي بين الشركات التابعة للمجمع الجبائي	17
52	ملخص الرسم على النشاط المهني المعفي بين الشركات التابعة للمجمع الجبائي	18

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
5	المجمع الهرمي	01
6	المجمع الشعاعي	02
6	المجمع الدائري	03
13	أنواع الرقابة	04
19	التغييرات التي طرأت على المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتوحيد سنة 2011	05
32	الهيكل التنظيمي لمجمع Condor	06
34	الهيكل التنظيمي للشركة الأم SPA Condor Electronics	07

قائمة الملاحق:

الصفحة	العنوان	الرقم
53	الهيكلة التنظيمية لمجمع Condor	01
64	رسالة طلب الانضمام الى المجمع الجبائي Condor	02
65	البطاقة الفنية لشركة SPA Condor IMMO	03
66	كشف التقارب بين شركة SPA Hôtel Beni Hamad و SPA Condor Electronics	04
67	كشف التقارب بين شركة SPA Condor Electronics و SPA Hôtel Beni Hamad	05
68	قائمة تجميع الرسم على القيمة المضافة للمجمع الجبائي Condor	06
69	ملخص عام لرقم الأعمال المحقق في المجمع الجبائي Condor	07
70	كشف العمليات الداخلية المتنازع فيها في المجمع Condor	08
71	الميزانية الموحدة للمجمع Condor الجبائي لسنة 2021 - الأصول	09
72	الميزانية الموحدة للمجمع Condor الجبائي لسنة 2021 - الخصوم	10
74-73	حسابات النتائج الموحد للمجمع Condor الجبائي لسنة 2021	11

المقدمة

تمهيد:

لقد تبنت الجزائر ابتداء من الفاتح جانفي من سنة 2010 نظاما محاسبيا ماليا جديدا SCF تماشيا والنظام العالمي السائد، تاركة بذلك عقودا من الزمن كان يسودها نظام يسير من خلال المخطط المحاسبي الوطني PCN الذي لا يتماشى والركب الاقتصادي العالمي التي تكتسحه العولمة، التي مهدت بدورها لظهور شركات رائدة خاصة في البلاد لها فروع داخليا وخارجيا، موافقة بذلك سياسات الشركات متعددة الجنسيات الباحثة على مختلف الميزات النسبية في الاقتصاد، عاملة على جلب مختلف رؤوس الاموال العالمية الذي تفتح لها آفاق البقاء والاستمرارية وهذا لا يتأتى إلا بعرض صادق ومقبول للقوائم المالية مما يعطي انطباعات محفزة للاستقطاب.

إن مجتمعات الشركات لم تكن وليدة اليوم، فكانت الولايات المتحدة الأمريكية السبابة في ذلك وبعدها الدول الأوروبية وتلتها باقي دول العالم، وقد أخذت الشركات المجمعَة أشكالًا متعددة في إنشائها وعمليات دمجها، وبالتالي تختلف سلطة القرار من شركة لأخرى، فانتشر ما يعرف بالشركة الأم والشركات الفرعية. وعملت الجزائر على توفير البيئة والمناخ المناسبين لمجتمعات الشركات من خلال إصدار القوانين المنظمة والإعفاءات الجبائية المختلفة التي من شأنها إنعاش الاقتصاد الجزائري والمحافظة على بعض الخصوصيات لحماية الاقتصاد الوطني، فكان لزاما على الشركات المجمعَة إتباع الطرق والمبادئ والقواعد المحاسبية التي تعتمدها في توحيد حساباتها، فلا يمكن أن تقدم القوائم المالية لشركة الأم دون إدراج الفروع، فهذا الإقصاء يؤدي لطمس الواقع الاقتصادي للكيان ككل وبالتالي يؤدي إلى عدم إعطاء الصورة الصادقة للمهتمين بالشركة، فالقوائم المالية المجمعَة لا بد أن تفرز معلومات محاسبية صحيحة ملائمة معروضة بصدق وهذا لا يتأتى الا بفهمها ومعرفة قواعد التوحيد التي تتحقق بدورها إلا بفهم الطرق المحاسبية المتبناة في إعداد هذه القوائم المجمعَة، حيث عمل النظام المحاسبي المالي الجزائري بتبنيه للأسس والقواعد ومبادئ المعايير الدولية حلا لجملة من العراقيل والمشاكل من أبرزها كيفية توحيد حسابات مجمع الشركات.

كما قامت المصالح الضريبية تماشيا مع هذا الإصلاح العام بتبني هذه المبادئ المحاسبية التي لم تكن معترف بها من قبل وذلك بترجمتها واقعا من خلال إصدار النصوص التشريعية الجبائية والنشرات التفسيرية الدورية، ولم تكتفي الجهة الوصية عند هذا الحد بل قامت بإعطاء العديد من التحفيزات دعما لانتشار وتوسع ما يعرف بالمجمعات الجبائية أبرزها إعفاء العمليات الداخلية من جملة الضرائب، وإعفاءات تخص المجمع ككل.

في خضم كل هذه التعديلات المحاسبية والجبائية وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية كما يلي:

كيف تتم المعالجة المحاسبية والجبائية لمجمع الشركات Condor؟

من أجل الإحاطة بجميع جوانب موضوع الدراسة، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي التقنيات المحاسبية المعتمدة في توحيد حسابات المجمع؟
- ماهي المراحل المتبعة في عملية توحيد واعداد القوائم المالية المجمعَة؟
- ماهي الامتيازات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات؟
- هل يقوم مجمع Condor بإعداد القوائم المالية المجمعَة وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي؟

فرضيات الدراسة:

بهدف الاجابة على مختلف الاسئلة المطروحة، تم صياغة الفرضيات على النحو التالي:

- يتم توحيد حسابات المجمع وفق طريقة الادماج الكلي، الادماج النسبي او طريقة المعادلة وهذا حسب نوع الرقابة التي تخضع لها الشركة التابعة.
- تتمثل المراحل المتبعة لعملية توحيد واعداد القوائم المالية المجمع في تجانس وادماج الحسابات، اقضاء العمليات الداخلية، إلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الاموال الخاصة.
- تعفى العمليات المنجزة بين شركات المجمع من الرسم على النشاط المهني ومن الرسم على القيمة المضافة ويطبق معدل الضريبة على أرباح الشركات لرقم الأعمال المتفوق.
- يلتزم مجمع Condor في عملية إعداد القوائم المالية بالقواعد والممارسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تزايد الاهتمام بالمجمعات وتكوينها لما لها تأثير في الاقتصاد وتطوير الاستثمار وفي تشجيع الدولة للشركات للمنافسة على المستوى العالمي وهذا ما يتطلب إعداد قوائم مالية مجمعة تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية الحقيقية للمجمع ككل مما يمكن المستثمرين وكافة مستخدميها من اتخاذ قرارات سليمة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها:

- التعرف على مجمع الشركات، مكوناته وأهدافه.
- إبراز إجراءات عملية توحيد الحسابات في مجمع الشركات.
- التعرف على الامتيازات الجبائية الممنوحة لمجمع الشركات.

مبررات الدراسة:

من بين أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار موضوع الدراسة نذكر منها ما يلي:

مبررات ذاتية:

- أفكار سابقة حول الموضوع من خلال التخصص الدراسي في طور الماستر.
- اهتماماتنا بمواضيع تخصص المحاسبة ومحاولة فهم والتعمق في محاسبة المجمعات.

مبررات موضوعية:

- تزايد الاهتمام بمجمعات الشركات في الساحة الاقتصادية.

- عدم وجود دراية كافية بمحاسبة المجمعات في الوسط الأكاديمي والمهني.

منهجية الدراسة:

يهدف تحقيق أهداف الدراسة والوصول لإجابة على الاشكالية واختبار صدق الفرضيات، تم الاعتماد خلال هذه الدراسة في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن في عرض مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بمجمع الشركات محاسبيا وجباثيا ووصف مراحل إعداد القوائم المالية المجمع، أما في الدراسة الميدانية فتم إتباع منهج دراسة الحالة من خلال إسقاط الجانب النظري للدراسة على المؤسسة محل الدراسة.

حدود الدراسة:

يمكن إبراز حدود الدراسة في النقاط التالية:

الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى مديرية المحاسبة والمالية لشركة SPA Condor Electronics كونها الشركة الأم التي تقوم بعملية توحيد الحسابات، والتي تتواجد في المنطقة الصناعية لولاية برج بوعريريج.

الحدود الزمنية: تمت الدراسة خلال الفترة 10-2021 إلى غاية 06-2022 تم خلالها دراسة الدورة المحاسبية للمجمع Condor لسنة 2021.

الحدود الموضوعية: تتطرق هذه الدراسة الى موضوع محاسبة المجمعات بشقيها المعالجة المحاسبية والجباثية لمجمعات الشركات.

الدراسات السابقة:

إن موضوع الدراسة مهم، ومن أجل الإحاطة والتعرف أكثر عليه، قمنا بالإطلاع على مجموعة من البحوث العلمية والدراسات السابقة التي لها علاقة وترتبط بموضوع بحثنا، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

1-دراسة عريوة رشيد، إعداد القوائم المالية المجمع وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS -دراسة حالة مجمع صيدال-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2018/2017:

ركزت هذه الدراسة على عملية إعداد القوائم المالية المجمع وفق النظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS حيث ركزت على الجانب التقني المتعلق بكيفية إعداد القوائم المالية المجمع. أهم ما توصل اليه الباحث انه لا يمكن الإعتماد على النظام المحاسبي المالي فقط في إعداد القوائم المالية المجمع بل يجب الرجوع الى المعايير المحاسبية الدولية ضرورة حتمية بسبب غياب معايير محاسبية جزائرية تضبط الممارسة المحاسبية.

2-دراسة شعيب حمزة، محاسبة المجمعات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر -دراسة حالة-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البلدية 2، الجزائر، 2018/2017:

عالجت هذه الدراسة موضوع محاسبة المجمعات وفق المعايير المحاسبة الدولية وبمخت حول إمكانية تطبيقها في الجزائر وهذا من خلال المقارنة بين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتوحيد المحاسبي مع محاولة تشخيص واقع البيئة الجزائرية وقدرتها على تطبيق هذه المعايير الدولية، حيث خلص الباحث الى أنه هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

خصوصا فيما يتعلق بطرق التوحيد المعتمدة وهذا رغم النقائص التي يشهدها النظام المحاسبي المالي. أوصى الباحث في الأخير بتأهيل البيئة المحاسبية في الجزائر لاسيما البيئة القانونية من خلال إصدار قانون خاص بالتوحيد المحاسبي في الجزائر والعمل على توحيد المصطلحات بين مختلف النصوص القانونية.

3-دراسة نعيمجي عبد الكريم، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات-دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه في العلوم التسيير، تخصص محاسبة ومراقبة التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان-الجزائر، 2016/2017:

كان الهدف الأبرز لهذه الدراسة معرفة مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات في الجزائر، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج التحليلي والوصفي، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي لا تقدم الوضعية المالية الصادقة والشفافة لمجمع الشركات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد، ناهيك عن الصعوبة التي تواجهها الشركات من خلال شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي يعتبر محفز ولكن بلا دراسة جدوى أو الآثار المرتقبة من تقديم هذه التحفيزات، وقد أوصت الدراسة إلى وجوب تهيئة البيئة التي تكرس المصدقية والشفافية للقوائم المالية المجمعة والمستمدة في مبادئها من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية، كما أوصت بضرورة إرساء نصوص جبائية بسيطة تدعم توجه الشركات لخلق المزيد من المجمعات.

4-دراسة زينب بوغازي، توحيد حسابات الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير الدولية -دراسة حالة-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس-سطيف-، الجزائر، 2016/2017:

تم التطرق في هذه الدراسة للإجابة على إشكالية مدى تحكم المجمعات الاقتصادية في الجزائر في أسس وقواعد إعداد القوائم المالية المدجة وفق معايير الإبلاغ المالي الحديثة ومدى استجابة النظام المالي لهذه التغيرات، وذلك للأهمية البالغة لمخرجات القوائم المدجة وما مدى مصداقيتها، وللإجابة على كل ذلك تم تطبيق كلا من أدوات وأساليب التحليل المالي بالإضافة إلى الاعتماد على منهجي الوصفي والتحليلي، وتوصلت هذه الدراسة أن إعداد الحسابات الموحدة وفق المعايير المحاسبية الدولية يعطي الصورة الصادقة وهذا لما يتميز به من مرونة على عكس النظام المحاسبي المالي، حيث أن معظم المؤسسات الجزائرية تواجه صعوبة في توحيد حسابات الميزانية وهذا ما تم ملامسته من خلال الدراسة الميدانية التي تمت على مستوى مجمع صيدال، وبالتالي نجد أن النظام المحاسبي المالي في معالجته لعناصر الميزانية في ظل توحيد الحسابات مع معايير الإبلاغ المالي الدولية لا يتوافق إلى حد كبير وهذا ما سيتوجب إدخال التعديلات من أجل مواكبة التحديثات الأخيرة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، وأوصت الدراسة في الختام على حث المجمع على الاستعانة بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية الجديدة حال اعتمادها من قبل الهيئات المحاسبية بدلا من استعمال المعايير الملغاة من قبل مجلس المحاسبة الدولية، وبالتالي الحصول على المسايرة، المواكبة والتحديث كلما دعت الضرورة لذلك.

هيكل الدراسة:

بهدف الإجابة على الاشكالية المطروحة وتحقيق أهداف البحث، حاولنا الإحاطة بكل جوانب موضوع الدراسة وذلك من خلال تقسيم هذه الدراسة الى فصلين :

الفصل الاول :

استهلنا الدراسة بالمبحث الاول الذي كان عنوانه مفاهيم عامة حول مجمع الشركات تناولنا فيه تعريف المجمع، مميزاته، تصنيفاته، مكوناته، طرق واهداف تكوينه بالإضافة الى محيط المجمع، ثم تطرقنا في المبحث الثاني الى التوحيد المحاسبي بعرض تعريف التوحيد المحاسبي،

طرقه ومختلف المعايير المحاسبية والقوانين المنظمة لهذه العملية بعد ذلك انتقلنا الى المبحث الثالث تحت عنوان إجراءات التوحيد المحاسبي قمنا بشرح مختلف المراحل التي تمر عليها عملية إعداد القوائم المالية المجمعة، وعرجنا في آخر الفصل الى المبحث الرابع جباية مجمع الشركات قمنا بعرض شروط الخضوع والانظام للنظام الجبائي لمجمع الشركات وكذا الامتيازات الجبائية المتحصل عليها.

الفصل الثاني:

بعد الدراسة النظرية، انتقلنا في الفصل الثاني الى الدراسة الميدانية واتخذنا من مجمع Condor عينة لهذه الدراسة، حيث يحتوي هذا الفصل ثلاث مباحث تعالج بدورها على التوالي: أولاً تقديم عام لمجمع Condor والشركات المكونة له، ثانياً الاجراءات التقنية والمحاسبية لتوحيد الحسابات في مجمع Condor ثم في الأخير بعرض حصيلة الامتيازات الجبائية لمختلف الضرائب والرسوم المعفية المحققة في اطار المجمع الجبائي لمجمع Condor.

صعوبات الدراسة:

اثناء معالجتنا لهذا الموضوع واجهتنا العديد من الصعوبات التي تتعلق بالجانب النظري والميداني نشير منها الى:

- جائحة فيروس كورونا التي أثرت بصفة عامة على المجتمع وتطبيق قواعد الحجر الصحي وما نتج عنه من صعوبة في إعداد المذكرة.
- انعدام الكتب باللغة العربية حول محاسبة المجمعات، الأمر الذي أدى بنا للتوجه نحو المراجع باللغة الفرنسية ومن ثم ترجمتها الى العربية وهذا يتطلب جهد ووقت أكبر للبحث، ترجمة وضبط المصطلحات.
- ضيق الوقت المخصص لإتمام المذكرة، اذا تعتبر محاسبة مجمعات موضوع معقد يتطلب وقت أكبر.
- قرار المديرية العامة للضرائب بتأجيل إيداع الميزانية الختامية الى غاية 31 ماي 2022، مما أخر علينا استلام القوائم المالية النهائية من المؤسسة محل الدراسة.
- عدم وجود بدائل ممكنة لاختيار عينة الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري

تمهيد:

إن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في المنظومة المحاسبية كانت من الحتميات والضروريات لحل جملة من المشاكل والعراقيل من أبرزها كيفية المعالجة المحاسبية لمجمعات الشركات، خاصة مع تزايد أهداف الشركات ومعاملاتها مع شركات في الداخل والخارج الباحثة عن مختلف رؤوس الأموال وخلق المزيد من المجمعات الاقتصادية، فبالرغم من حداثة المجمعات في الداخل مقارنة بباقي الدول السبّاقة في انشائها إلا أن الدولة سعت في انتشارها من خلال جملة الإصلاحات لدعمها من خلال النصوص والتشريعات القانونية سواء المحاسبية منها أو الجبائية، وبالتالي بات من الضروري على هذه المجمعات إتباع الطرق والمبادئ والقواعد المحاسبية في توحيد حساباتها المجمعّة، فعرض القوائم المالية للشركة الأم وحدها قد يؤدي إلى طمس الحقائق والوقائع الاقتصادية لمجمع يسوده عمل مشترك ومتكامل مع باقي فروعها، كما أن الحافز الجبائي يحتم على المجمع الجبائي كذلك ضرورة العمل على معالجة جميع العمليات وفق آليات وطرق قانونية تتماشى وهذا التشريع الجبائي المعمول به.

وقبل معرفة المراحل العملية للتوحيد المحاسبي والجبائي، سنقوم في هذا الفصل بتناول كافة الجوانب النظرية المحيطة بالتوحيد، من خلال تقسيمه إلى أربع مباحث سنتناول في المبحث الأول المفاهيم العامة لمجمع الشركات، أما في المبحث الثاني سنتناول التوحيد المحاسبي في حين سنتطرق في المبحث الثالث لإجراءات التوحيد المحاسبي من خلال عمليات التجانس والإقصاء والإدماج والتوزيع، أما في المبحث الرابع وهو الأخير سنقوم بالتعرف على جباية مجمع الشركات من خلال شروط الخضوع للنظام الجبائي لمجمعات الشركات، بالإضافة إلى الامتيازات الجبائية الممنوحة في هذا الإطار.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مجمع الشركات

مع اشتداد المنافسة تزايد الاهتمام بالتكتلات الاقتصادية خاصة منها مجتمعات الشركات التي أصبحت تفرض نفسها، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق الى جميع جوانب الموضوع من تعريف مجمع الشركات وذكر مميزاته، تصنيفاته ومحيطه وكذا طرق وأهداف تكوينه.

المطلب الأول: تعريف مجمع الشركات، مزاياه وتصنيفاته

تعمل الشركات على التوحد في عدة أشكال كمجمعات من اجل مشاركة الموارد المادية، المالية وتخفيض التكاليف وهذا بهدف ضمان الاستقرار، وتشعب مفهوم مجمع الشركات يفرض علينا الإحاطة بمختلف تعاريفه، مميزاته وتصنيفاته المختلفة.

الفرع الأول: مفهوم مجمع الشركات

يختلف تعريف مجمع الشركات باختلاف زوايا النظر اليه من الناحية القانونية، الاقتصادية او المحاسبية والجبائية. فحسب المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 10 المجمع هو المجموعة المتكون من الشركة الأم وكافة الشركات التابعة لها.¹

ويعرف كذلك بانه مجموعة الشركات المتكونة من الشركة الأم وشركة او شركات أخرى تكون تحت سيطرة الشركة الام.²

ويمكننا إعطاء تعريف اخر، ان المجمع هو مجموعة من الشركات التي لها شخصية قانونية خاصة بها لديها روابط ذات أهمية، ولكنها تضع نفسها تحت الإدارة المالية لإحدى هذه الشركات، ويشار إليها باسم الشركة الأم.³

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج تعريف ملخصا، بأن مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا وترتبط فيما بينهما عن طريق مساهمات مباشرة او غير مباشرة، حيث تكون خاضعة وتحت سيطرة شركة تدعى بالأم التي تتأسس المجموعة أما الشركات الأخرى فتدعى بالتابعة او الفرعية.

الفرع الثاني: مزايا وعيوب مجمع الشركات

ان عملية إنشاء مجمع الشركات له مزايا عديدة ولكن رغم ذلك تعتبره بعض العيوب التي من المهم ذكرها.

1- مزايا مجمع الشركات: تتمثل في:⁴

- تخفيض التكاليف الجبائية بالاستفادة من الامتيازات الجبائية.

- تسهيل عملية التحالفات التجارية.

¹ جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عمان، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2019، ص 374.

² Bruno BACHY et Michel SION, Analyse financière des comptes consolidés normes ifrs, 2e édition, Paris, Dunod, 2009, p 07.

³ DOV OGIEN, Gestion financière de l'entreprise, 4e édition, Paris, Dunod, 2018, p 13.

⁴ Bruno BACHY et Michel SION, op. cit., p 08.

- تسهيل عملية بدأ وانتهاء الأنشطة، يعمل المجمع على حيابة شركات أخرى ذات نشاط مشابه للهيمنة على السوق او حيابة أنشطة مختلفة لتنويع الإيرادات او العكس بالتنازل عن بضع الأنشطة للتركيز على سوق معين، حيث ان عملية بيع الأسهم الخاصة بالشركات اسهل من عملية نقل الأصول والخصوم الى مشتري جديد مما يضاعف من التكاليف الإدارية والجبائية.
- ضمان تقسيم المخاطر، حيث ان انشاء شركات فرعية مستقلة يمكن من تجزئة المخاطر ويمنع تفاقم وانشار الصعوبات المالية لنشاط ما على النشاطات الأخرى.
- اشراك المستثمرين في تمويل نشاط ما دون الحاجة إلى تقاسم السلطة على مستوى رأس ماله.
- نقل النشاط الى المستوى الدولي، وذلك عن طريق انشاء شركات فرعية منتجة او موزعة تساهم في السوق المحلية للبلد الأجنبي.

2- عيوب مجمع الشركات: نذكر أبرزها:

- عملية إدارة مجمع الشركات تعتبر مهمة معقدة، حيث تتداخل العديد من العناصر (القانونية ، والتشغيلية ، والبشرية ، والتكنولوجية ، والمالية) ، والتي من الضروري الامام والاحاطة بها لتسيير فعال.¹
- عدم ثبات التشريعات الجبائية مما يؤدي الى فقدان بعض الامتيازات الجبائية التي أنشأ من اجلها المجمع.
- عدم ادراج عمليات بين شركات المجمع والمقاولات من الباطن ضمن القوائم المالية الموحدة، والتي قد تكون أهميتها كبيرة ويرتبط مصيرها غالبا بمصير المجموعة.²
- ارتفاع التكاليف الادارية والمالية لعملية اعداد القوائم المالية الموحدة لمجمع الشركات والتي قد تتطلب برامج محاسبية متقدمة.

الفرع الثالث: تصنيف مجمع الشركات

يتخذ مجمع الشركات تصنيفات مختلفة تكون حسب الروابط التي تجمع بين شركات المجموعة والهدف من تأسيسه، ويفرض ايضا هيكل المجمع تصنيفا معينا. حيث تصنف المجمعات حسب الطبيعة وحسب البنية الى:

1- التصنيف حسب الطبيعة:

1-1- المجمعات المالية:

الهدف من هذا نوع من المجمعات هو الحيابة على مساهمات في شركات أخرى، وتتركز مهام الشركة على رأس هذا المجمع على التسيير المالي فقط دون ممارستها لأي نشاط صناعي او تجاري، حيث تأخذ هذه الشركة صفة الشركة القابضة Holding في القطاع الخاص او شركة تسيير المساهمات SGP في المؤسسات العمومية الاقتصادية لحساب الدولة.³

¹ Clément Mauguet, Le groupe de sociétés, définition et avantages structurels, <https://agicap.com/fr/article/groupe-de-societes>, Accédé le 01/03/2022.

² Mohamed Neji Hergli, Maîtriser la consolidation des comptes référentiel ifrs, Tunisie, 2007, p 05.

³ Ministère de l'industrie, Sociétés de Gestion des Participations (SGP), <https://www.industrie.gov.dz/?Societes-de-Gestion-des>, Accédé le 01/03/2022.

1-2- المجمعات الصناعية:

يتم انشاء هذا النوع من المجمعات بالهدف للسيطرة واكتساب حصص سوقية معتبرة، اما بتنويع النشاطات او التركيز على نشاط معين، وذلك بإنشاء شركات تابعة او الحيازة على شركات قائمة في السوق وضمها للمجموعة.

1-3- المجمعات التعاقدية:

يعتبر هذا النوع من المجمعات محور الحياة الاقتصادية، حيث تتشكل المجمعات التعاقدية من خلال ابرام الشركات لعقود مختلفة تربطها فيما بينها وتساهم في نفس الهدف او الغرض مثل عقود المقاوله من الباطن، ولا يتطلب هذا النوع من المجمعات وجود مساهمات مالية بين الشركات.¹

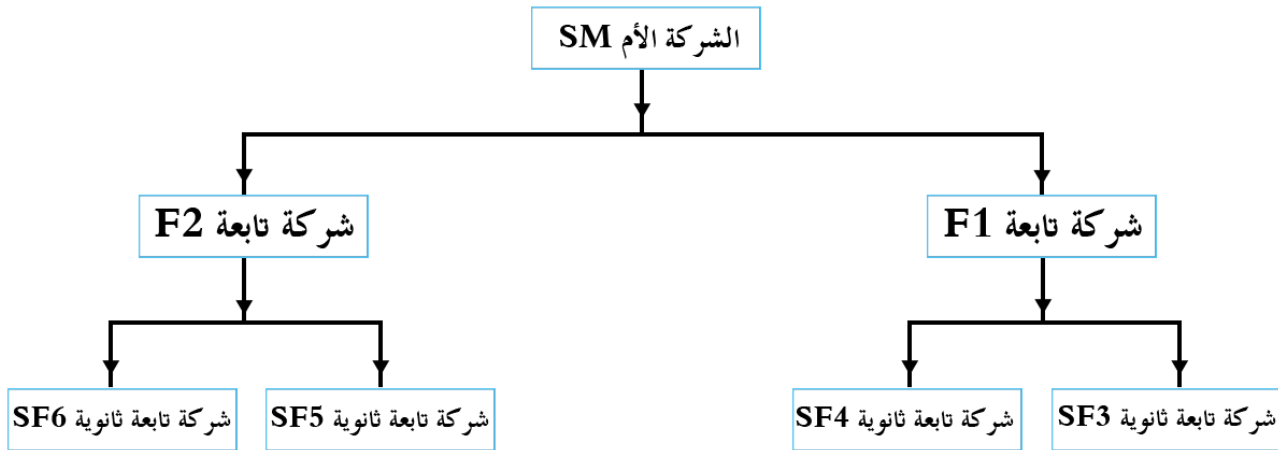
1-4- المجمعات الشخصية:

تتميز المجمعات الشخصية بوجود مساهم او مساهمين طبيعيين لهم علاقة عائلية او شخصية تربطهم في عدة شركات، الأمر الذي يؤدي الى اتحادهم واتفاقهم على قرارات معينة تحقق اهداف الشركات التابعة لهم.

2- حسب الهيكل (البنية):²

1-2- المجمع الهرمي: في المجمع الهرمي، تمتلك الشركة في قمة الهرم عدة شركات بمساهمات مباشرة وغير مباشرة، وتمتلك هذه الاخيرة بدورها شركات تابعة ثانوية sous-filiales.

الشكل رقم 01: المجمع الهرمي



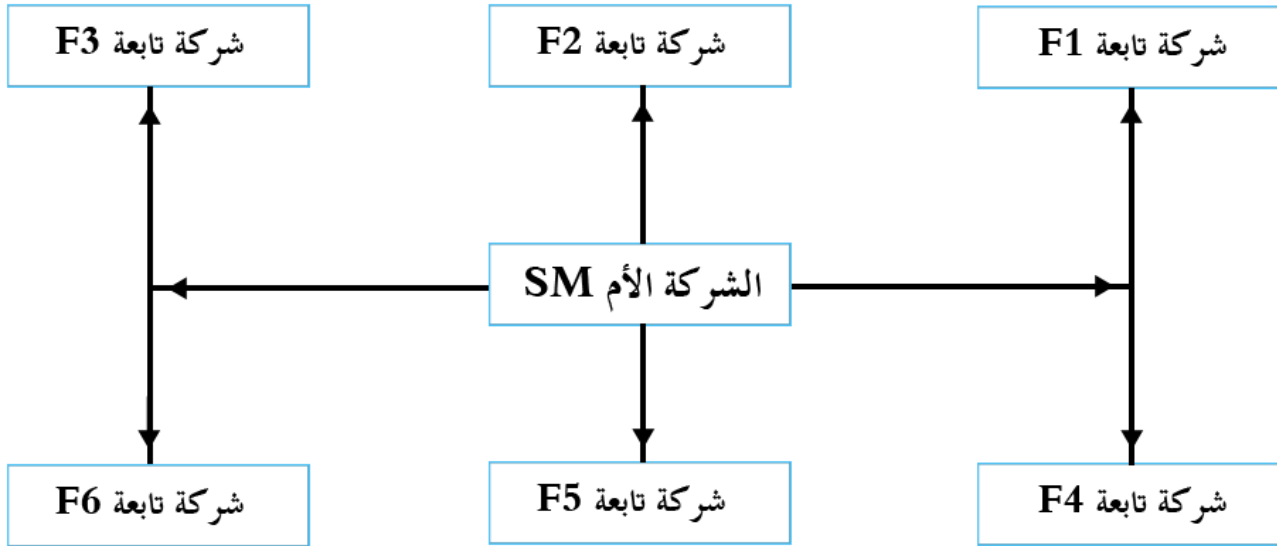
المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على: Jean-Michel et Laurent GROSCLAUDE, op. cit., p 376

¹ Paul Alain Foriers Groupes de contrats et ensembles contractuels, <https://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/groupes-de-contrats-et-ensembles-contractuels-9782275027616> Accédé le 01/03/2022

² Jean-Michel et Laurent GROSCLAUDE, DSCG 1 Gestion juridique, fiscale et sociale manuel et applications, 5e édition, Paris, Dunod, 2011, p 375.

2-2- المجمع الشعاعي: في هذا النوع من المجمعات، تساهم الشركة التي تتأسس المجمع -الشركة الأم او الشركة القابضة- بشكل مباشر في جميع الشركات التابعة لها ويتميز هذا النوع بعدم وجود علاقة بين الشركات التابعة وعدم وجود شركات تابعة ثانوية sous-filiales.

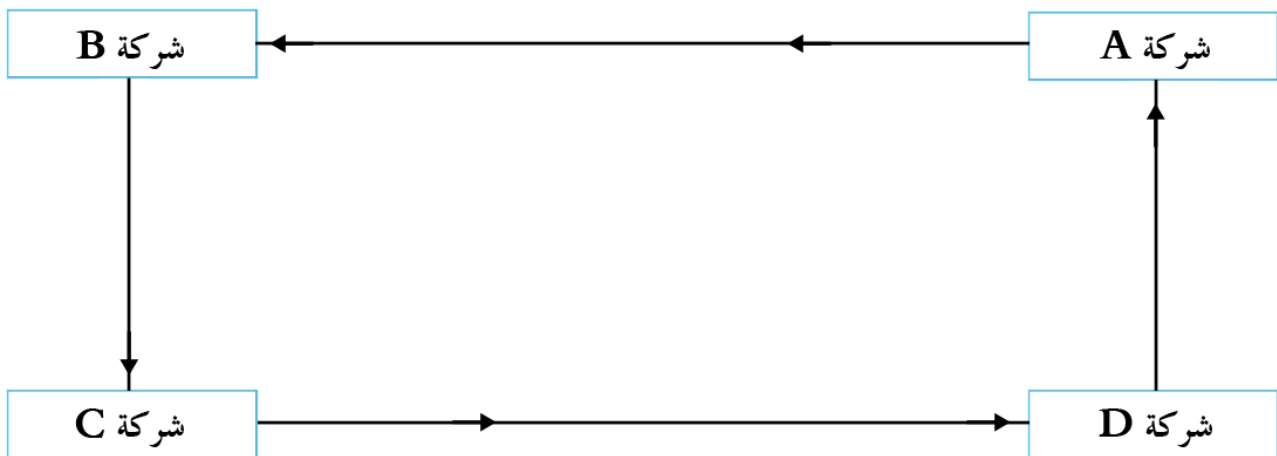
الشكل رقم 02: المجمع الشعاعي



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على: Jean-Michel et Laurent GROSCLAUDE, op. cit., p 382

2-3- المجمع الدائري: يختلف هذا نوع من المجمعات عن المجمعات السابقة بوجود مساهمات متبادلة بين الشركة الأم والشركة التابعة، كون كل شركة تمتلك مساهمة في شركة بدورها تمتلك مساهمة في شركة أخرى، مما ينتج عنه سيطرة ذاتية، حيث يخضع هذا النوع من المساهمات الى تنظيم.

الشكل رقم 03: المجمع الدائري



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على: Jean-Michel et Laurent GROSCLAUDE, op. cit., p 383

المطلب الثاني: مكونات مجمع الشركات

من خلال المفاهيم المختلفة لمجمع الشركات لاسيما من الناحية القانونية والاقتصادية والمحاسبية والجبائية نجد أن المجمع يتكون من عدة شركات تختلف درجات السيطرة واتخاذ القرارات بحسب مساهمتها في هذا المجمع :

أولاً: الشركة الأم

تعتبر الشركة الأم حسب المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 10 على أنها الشركة التي تسيطر على شركة أو أكثر و بالتالي تصبح لها الإمكانية و القدرة على اتخاذ القرارات الإدارية و التشغيلية للشركة التابعة، كما أن تملكها لغالبية الأسهم للشركات التابعة لها لمدة غير مؤقتة تفوق 12 شهر حول لها الحق في اتخاذ القرارات الهامة الإستراتيجية¹، وما يميز الشركة الأم عن الشركة القابضة هو قيامها بالدور الصناعي و التجاري و المالي، فمن الناحية التجارية و بصفتها أعلى هرم للمجمع، فهي تقوم بإصدار قرارات تجارية خاصة بالمجمع ومن الناحية الصناعية تقوم بتجميع النشاطات الاقتصادية المماثلة و العمل على المقاربة، بصفتها كذلك ممارسة لهذا النشاط الصناعي.

كما أن القانون التجاري الجزائري يعتبر أنه إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى وهذا ما يبين سيطرة الشركة الأم².

في حين نجد الشركة الأم في نظر التشريع الجبائي الجزائري ومن خلال المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الشركة المسيطرة بامتلاكها لنسبة 90% أو أكثر من رأسمال المجمع الجبائي، وباقي الشركات هي شركات أعضاء تابعة للشركة الأم³.

ثانياً: الشركة القابضة

الشركة القابضة هي الشركة التي تعتمد أساساً في نشاطها على الدور المالي، حيث تدير وتسير مساهمتها المالية المختلفة في المؤسسات الأخرى، ولا تقوم بأي نشاط اقتصادي⁴، كما يمكن تعريفها على أنها "كيان ليس له نشاط صناعي أو تجاري ويكون له غرض وحيد هو الاحتفاظ بالأوراق المالية لحقوق الملكية المثبتة في المحفظة"⁵.

ثالثاً: الشركة التابعة⁶

الشركة التابعة هي الشركة المسيطر عليها من طرف شركة أخرى مما يفقدها القدرة والحق في السيطرة على قراراتها الإدارية ويسهم فيما بعد في التدخل في إيراداتها وعوائدها وبالتالي تصبح لزاماً تابعة لسيطرة الشركة الأم، ويمكن حصر ثلاث شروط تحقق هذه التبعية:

¹ جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص 373.

² المادة 729، القانون التجاري، 2007، ص 220.

³ المادة 138 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، ص 39.

⁴ Jean-Michel et Laurent GROSCLAUDE, op. cit., p 376.

⁵ Bruno BACHY et Michel SION, op. cit., p 09.

⁶ جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص 376.

- عدم وجود القوة والنفوذ مما يفقدها القدرة على توجيه أنشطتها، وبالتالي يصبح عملية إدارتها في يد الشركة الأم، وكل هذا يتأتى من الحق في التصويت الممنوح من تملك أغلبية الأسهم، أو من خلال ترتيب تعاقدى واحد أو أكثر.

- فقدان القدرة على توجيه أو تغيير عوائدها بسبب وجود الحق لدى الشركة المسيطرة.

- تمتع الشركة المسيطرة على قوة نفوذ عالي السلطة يعطيها التأثير على العوائد المتحققة لها من استثمارها في الشركة التابعة.

وتعتبر "الشركة تابعة في نظر القانون التجاري الجزائري إذا كان لشركة أخرى مساهمة في رأسمالها بنسبة تفوق 50%¹، كما اعتبر المشرع الجزائري "الشركات التابعة على أنها الكيان المشارك حيث يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان أنشئ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة"².

رابعا: الشركة الفرعية

إن الفروع هي عبارة عن وكالات تم إنشاؤها من أجل توسيع النشاط الاقتصادي، فهي لا تتمتع بالشخصية المعنوية مقارنة بالشركة التابعة بالإضافة إلى عدم تمتعها بالاستقلالية المالية، وبالتالي كل العمليات المحاسبية الخاصة بها تتم على مستوى الشركة الأم فهي تقوم بإدارتها.

خامسا: الشركة الزميلة

الشركة الزميلة هي الكيان التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملموسا ولا تعتبر شركة تابعة ولا مشروع مشترك.

سادسا: المشروع المشترك

تسمى الشركة الخاضعة للرقابة المشتركة بالمشروع المشترك، حيث يكون للأطراف الممارسين للرقابة حقوق في صافي أصول الشركة، وتتطلب عملية اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية موافقة جميع المشاركين في الاتفاقية.

المطلب الثالث: طرق ودوافع تكوين مجمع الشركات

سننظر في هذا المطلب للطرق المختلفة التي أسست لتكوين مجتمعات الشركات، بالإضافة إلى ذلك سنسلط الضوء على أبرز الدوافع والأسباب التي مهدت لتكوينها، والتي تعددت بتعدد واختلاف اقتصاديات البلدان السائدة.

الفرع الأول: طرق تكوين مجمع الشركات

أولا: عقود التعاون بين المؤسسات

¹ المادة 729، القانون التجاري، 2007، ص 220.

² القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2008، الفقرة 131-11، ص 17.

في إطار التعاون بين المؤسسات من أجل استكمال المشاريع المختلفة ظهرت العديد من أنواع العقود والتي لا تظهر من خلالها أية صلة أو روابط مالية بينها، وأهم هذه العقود التعاونية:¹

- **عقد المقاولة من الباطن:** تقوم الشركة التي أبرمت عقد الانجاز بتكليف شركة أخرى أو عدة شركات، بتنفيذ جزء من العقد وذلك لتسريع وتيرة الانجاز، ومقيدة بما أوكل لها من مهام دون الإخلال أو تجاوز المهام المحددة ولذا سميت المقاولة من الباطن وتبقى المسؤولية النهائية لإتمام الانجاز النهائي للمشروع تحت مسؤولية الشركة صاحبة الصفقة.

- **عقد الصناعة بالاشتراك:** حيث تقوم مؤسسة أو أكثر بالاتفاق والمساهمة لصناعة منتج أو عدة منتجات يتم الاتفاق عليها، تتم هذه المساهمة بصفة عامة إما عند استعمال وحدة إنتاج مشتركة أو بالتنظيم العقلاني للمهام.

ثانيا: المساهمة:

- **شراء السندات أو الحقوق الاجتماعية:** حيث تقوم الشركة الأم بشراء سندات من الشركة التابعة وتتم عملية الشراء غالبا إما عن طريق البيع بالتراضي لسندات المساهمين الأغلبية، أو عن طريق العروض العامة للحيازة من قبل شركة لأسهم شركة أخرى حتى تتمكن من رقابتها.

- **الاكتتاب في زيادة رأسمال شركة:** ويتم عندما تقوم شركة بالاكتتاب عند رفع رأسمال شركة أخرى، حيث يقبل الشركاء لزاما إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب.

ثالثا: الاندماج²

يصطلح على الاندماج بشكل عام على أنه نقل للملكية بين كيانين قانونيين منفصلين، لكن في الواقع يشمل كذلك تحويل للأصول والخصوم أو عن طريق تحويل الأسهم للشركة التي يزاوّل فيها النشاط، كما يأخذ هذا التحويل من الناحية القانونية شكلي البيع أو المساهمة. وتتم عملية الاندماج بإحدى الطرق التالية:

- من الإنشاء شركة جديدة بحيث تساهم فيها عدة شركات كل بحسب أصوله.

- بامتصاص شركة لأصول شركة أو أكثر مما يؤدي إلى تصفية وزوال الشركة المستوعبة.

الفرع الثاني: دوافع تكوين مجمع الشركات

هناك العديد من الدوافع مهدت لتكوين مجتمعات الشركات سنحاول سرد أبرزها وأهمها:

¹ كحلوش أمينة، تدقيق القوائم المالية لمجمعات الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010، ص 14.

² Robert OBERT et Marie-Pierre, DSCG 4 comptabilité et audit manuel et applications, 2e édition, Paris, Dunod, 2009, p 137.

أولاً: الدوافع الاقتصادية¹

- **تركيز الأنشطة:** إن العمل في الأنشطة التجارية والصناعية ظهر ما يعرف بالتركيز على الأنشطة لما لها من ميزة نسبية يمكن تحقيقها من بينها السماح لها بإنتاج منتجات أو تقديم خدمات بأقل تكلفة مع زيادة ورفع الإنتاج، كما تساهم في تخصيص ميزانيات للبحث والتطوير والإشهار، بالإضافة إلى تطوير طرق التفاوض مع الزبائن والموردون وكذا السلطات العامة ممثلة في الجمعيات المحلية كل ذلك قد يساهم في فتح آفاق الدخول في الأسواق المالية.

- **التوسع على المستوى العالمي:** تقوم الجمعيات على المستوى الوطني بخلق أو اقتناء شركات تابعة لها في الخارج وتقوم بإحداث ديناميكية إنتاج موحدة، وهدفه التوسع على النطاق العالمي.

- **تحقيق التكامل العمودي:** يعتبر هذا الهدف صعب التحقيق وذلك لوجود المنافسة الشديدة والشرسة ويتحقق هذا التكامل عندما يكون للمجموعة القدرة على التحكم وإدارة جميع الأنشطة بداية من عمليات اقتناء والشراء وبعدها عمليات الإنتاج وصولاً لعمليات البيع والتسويق كل ذلك يمثل هذا التكامل داخل القطاع الاقتصادي.

ثانياً: الدوافع المالية والقانونية

- **فرص التعاون المالي:** تسمح الجمعيات بالتعاون المالي فيما بينها خصوصاً في حالة تمويل المشاريع الكبرى التي لا يكون للشركة القدرة على تمويلها، وللبحث عن مصادر التمويل تجدد فرص التعاون متوفرة لدى الشركات الأخرى.

- **المرونة في التكوين:** تجدد فرص التعاون يتيح تقسيم الأنشطة على الكيانات القانونية المختلفة بداية من الشركة الأم والشركات التابعة لها، وتحديد المسؤولية مما يستوجب تحمل كافة المخاطر من المجمع ككل في حالة تأثر فرع من فروعها، ويتيح التنظيم في شكل مجمع كذلك إلى مرونة العمليات المالية لإعادة تنظيم الأنشطة، كما أن عمليات انتقال الأسهم داخل المجمع من خلال عمليات البيع أو التنازل تتم بطريقة مرنة وسلسة وخالية من أي تعقيد قانوني².

- **الرقابة:** معظم الجمعيات تلجأ إلى حيازة أسهم شركات أخرى دون اللجوء إلى خلق فروع جديدة بالرغم من زيادة رأسمالها والهدف من ذلك بسط الرقابة الفعالة المتأتمية من تملكها لغالبية الأسهم لهذه الشركات والذي يحول لها الحق في الرقابة من أجل حماية مصالحها³.

ثالثاً: الدوافع الجبائية

لقد أولى المشرع الجبائي اهتماماً كبيراً لمجمع الشركات، من خلال إعطاء امتيازات جبائية هامة والهدف منها التشجيع لتكوين هذا النوع من الجمعيات، وبالتالي كان دافعا للمستثمرين وهدفاً لاستغلال والاستفادة من هذه الامتيازات الممنوحة من أجل رفع زيادة الأرباح.

¹ Bruno BACHY et Michel SION, op. cit., p 12-13-14.

² نعيحي عبد الكريم، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجبائية مجمع الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2016، ص 128.

³ كحلوش أمينة، مرجع سابق، ص 17.

المطلب الرابع: محيط مجمع الشركات

يعرف محيط المجمع بالمجال الذي يحدد الشركات التي ستخضع لعملية التوحيد واعداد القوائم المالية المجمع، ويتكون محيط المجمع

من:¹

- الشركة الموحدة: وهي الشركة الأم التي لها السلطة والقدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لشركة فرعية أخرى من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.

- الشركة الموحدة: وهي الشركة او الشركات التي تخضع لرقابة وسيطرة الشركة الأم.

حيث ان إعداد محيط يعتمد بشكل رئيسي على نسبة الرقابة.

الفرع الأول: مفهوم نسبة الرقابة

تمثل نسبة الرقابة مجموع نسب حقوق التصويت التي تمتلكها الشركة الأم بشكل مباشر او غير مباشر عن طريق الشركات التابعة

الخاضعة للرقابة المطلقة. وتعتبر نسبة الرقابة متغير هام في تحديد نوع الرقابة التي تخضع لها الشركات التابعة وطريقة التوحيد المطبقة.²

قد تكون نسبة الرقابة مختلفة عن نسبة الفائدة بسبب وجود:³

- أسهم أرباح ذات أولوية بدون حق تصويت.

- أسهم بحق تصويت مضاعف.

- شهادات حقوق التصويت.

- ملكية الأسهم الخاصة.

الفرع الثاني: مفهوم نسبة الفائدة⁴

تعتبر نسبة الفائدة عن حصة رأس المال التي تمتلكها الشركة الموحدة بشكل مباشر او غير مباشرة في الشركة الموحدة، والتي تسمح

بتحديد حصص النتائج والمركز الصافي لشركات المجمع التابعة للشركة الأم.

يتم تحديد نسبة الفائدة عن طريق جداء نسب الفائدة المباشرة لمختلف شركات المجمع التي تشكل سلسلة المساهمة، وفي حالة وجود مساهمات

غير مباشرة، يجب اضافة مختلف نسب الفائدة لكل سلسلة الى سلسلة المساهمة. وتكون عملية تحديد نسبة الفائدة احيانا معقدة عندما

تكون بين شركات المجمع مساهمات متبادلة، دائرية او حتى متقاطعة.

¹ Mohamed Neji Hergli, op. cit., p 07.

² Éric TORT, Consolidation des comptes et fusions, Gualino, Paris, 2021, p 09.

³ Mohamed Neji Hergli, op. cit., p 18.

⁴ Éric TORT, op. cit., p 09.

الفرع الثالث: أنواع الرقابة

مفهوم الرقابة: حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 يقصد بالرقابة "القدرة على التحكم وتوجيه السياسات المالية والتشغيلية لنشاط اقتصادي من أجل الحصول على منافع منه".¹، ونميز ثلاث أنواع من الرقابة:

1- الرقابة المطلقة:²

تمارس الشركة الأم رقابة مطلقة على الشركات التابعة عندما تمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة أكثر من نصف حقوق التصويت (أكثر من 50%) وهي الحالة التي تعرف **بالرقابة القانونية**. وتتجلى الرقابة المطلقة كذلك عندما تمتلك الشركة الأم نصف أو أقل من نصف حقوق التصويت الشركة التابعة إذا ما تحققت إحدى الحالات التالية:³

- **الرقابة التعاقدية:** من خلال السيطرة على أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب اتفاقية مع مساهمين آخرين (ميثاق الشركاء) أو ممارسة نفوذ والتحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة بموجب عقد أو بنود قانونية.

- **الرقابة الممارسة بالفعل:** امتلاك سلطة تعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المعادلة أو القدرة على توحيد أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة إذا كانت الشركة تخضع للسيطرة من قبل هذا المجلس أو هذه الهيئة.

2- التأثير الملموس:⁴

عرف المعيار المحاسبي الدولي IAS 28 التأثير الملموس انه سلطة المشاركة في قرارات السياسات المالية والتشغيلية للشركة الزميلة *entreprise associée* دون ممارسة أي رقابة وينشأ التأثير الملموس إذا كانت الشركة الام تمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر 20% أو أكثر من حقوق التصويت فيها، ويتحقق غالبا التأثير ملموس إذا ما توفرت أحد الشروط التالية:

- التمثيل في مجلس الإدارة أو الهيئة الإدارية المعادلة للشركة المستثمر فيها.
- المشاركة في عملية اعداد السياسات ، بما في ذلك المشاركة في القرارات المتعلقة بتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى.
- عقد معاملات مهمة بين المستثمر والشركة.
- تبادل الإطارات المسيرة أو توفير المعلومات التقنية الأساسية.

¹ FOCUSIFRS, IAS 31 "Participations dans des coentreprises" , http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_31_participations_dans_des_coentreprises, Accédé le 01/03/2022.

² FOCUSIFRS, IAS 27 "Etats financiers consolidés et individuels", http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_27_etats_financiers_consolides_et_individuels, Accédé le 01/03/2022.

³ Éric TORT, op. cit., p 08.

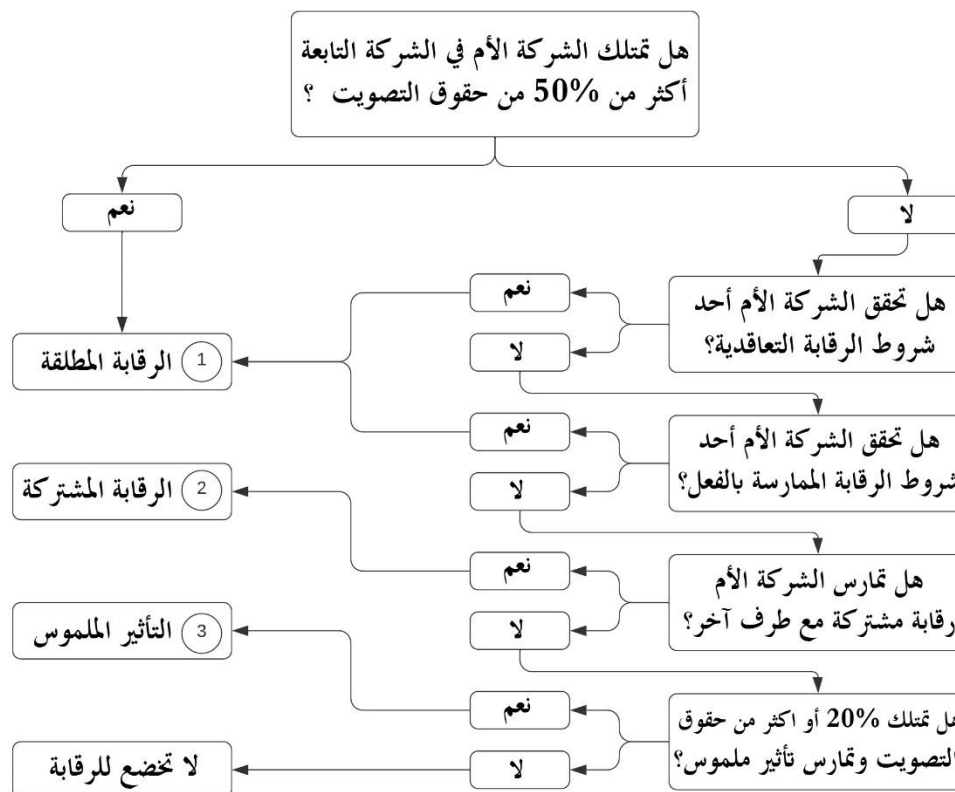
⁴ FOCUSIFRS, IAS 28 "Participations dans des entreprises associées", http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/ias_28_participations_dans_des_entreprises_associees, Accédé le 01/03/2022.

3- الرقابة المشتركة:

الرقابة المشتركة حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 31 هي تقاسم السيطرة على كيان بموجب اتفاق تعاقدي ويتحقق فقط عندما تتطلب القرارات المالية والتشغيلية الإستراتيجية للنشاط موافقة بالإجماع من الأطراف المشتركة في السيطرة. وتسمى الشركة التي تخضع لهذا النوع من الرقابة بالمشروع المشترك coentreprise¹.

حيث ان عدد المساهمين في هذه الشركة محدود بمساهمين او ثلاثة فقط ونادرا أكثر بالإضافة الى عدم قدرتهم على ممارسة رقابة مطلقة بفرض قراراتهم على الآخرين.²

الشكل رقم 04: أنواع الرقابة



المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على مستخلصات سابقة.

المبحث الثاني: التوحيد المحاسبي

إن التوحيد المحاسبي يعتبر من أبرز التقنيات التي تتيح للمجمع عرض القوائم المالية بالصورة التي من خلالها يتسنى له تحقيق جملة من الغايات والأهداف، كما تتيح للغير كذلك استعمال هذه القوائم المالية في اتخاذ قرارات اقتصادية ومالية سليمة، ومن أجل هذا كله سنحاول تناول التوحيد المحاسبي، وذلك من خلال جملة من العناصر التي تتيح لنا الإلمام به.

¹ FOCUSIFRS, IAS 31 "Participations dans des coentreprises", op. cit.

² Robert OBERT et Marie-Pierre, DCG 10 comptabilité approfondie manuel et applications, 2015/2016, Paris, Dunod, 2015, p 365.

المطلب الأول: تعرف التوحيد المحاسبي وأهدافه

للتوحيد المحاسبي تعريف متعددة، لكن اتفقت في جوهرها، كما أن للتوحيد أهداف تعددت وتوعدت، كل هذا التنوع والاختلاف يقودنا لتناول جملة من هذه التعاريف والأهداف في هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف التوحيد المحاسبي

تعددت المنابع التي تناولت التوحيد المحاسبي من قبل الكتاب والباحثين وحتى النظام المحاسبي الجزائري ومجموع النصوص والمواد في القانون التجاري، التي اتفقت في جوهرها واشتملت على العناصر الأساسية التي أقرتها المعايير المحاسبية الدولية للتوحيد المحاسبي، سنقوم بتناول بعض هذه التعاريف التي تمكننا من الفهم الجيد لهذا التوحيد:

- **التعريف الأول:** هي تقنية تسمح بتقديم حسابات موحدة، حيث تعرض من خلالها جميع الأنشطة والحالة العامة للمؤسسات التي تربطها علاقة ومصالح مشتركة، أو تعتمد على مركز قرار مشترك، إلا أن كلا منها يحافظ على الشخصية القانونية الخاصة به¹.

- **التعريف الثاني:** يسمح لنا التوحيد المحاسبي بإعطاء الصورة الصادقة للوضعية المالية للمجمع المكون من عدة شركات، من خلال القوائم المالية الموحدة المتمثلة عموماً في الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وملاحق الكشوف المالية الخاصة بالشركة الأم والشركات التابعة لها كما لو كانت شركة واحدة².

- **التعريف الثالث:** تهدف الحسابات المدججة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة لمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد³.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التوحيد المحاسبي أنه تقنية تتيح لنا توحيد الحسابات مما يمكننا من إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية لمجموعة الشركات، والتي تترأسها مركز قرار ممثلاً في الشركة الأم، كما لو كانت شركة واحدة مدارة.

الفرع الثاني: أهداف التوحيد المحاسبي

يهدف التوحيد المحاسبي عموماً إلى عرض الممتلكات والوضعية المالية وكذلك النتيجة الخاصة بالمجمع المكون من عدة شركات وكأنها شركة أو مؤسسة واحدة⁴، ويمكن كذلك عرض جملة من الأهداف ملخصة في العناصر التالية⁵:

- الإجابة على كافة الاحتياجات المتعلقة بالمعلومات الصحيحة والقانونية.

- دعم الرؤية الاقتصادية للحسابات المجمع وهذا هو المسعى من خلال توحيد الحسابات في شكلها القانوني.

1 Hamadi Ben Amor, la consolidation des bilans, Editions Raouf Yaich, 2006, Tunis, p 07.

2 Robert OBERT et Marie-Pierre, op. cit., p 206.

3 القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرة 1-132، ص 15.

4 Conseil Nationale de la Comptabilité, Manuel de comptabilité financière, Algérie, ENAG, 2013, p 471.

5 Mohamed Neji Hergli, op. cit., p 04.

- إعطاء نظرة مالية للمجمع ككل، مجردة من أي شكل من أشكال التمويل بين شركات المجموعة.

- تحليل نتائج المجمع وفق نهج وطريقة موحدة.

المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للتوحيد المحاسبي

أولى المشرع الجزائري اهتماما بمجمع الشركات وعملية التوحيد المحاسبي من خلال تشريعه عدة قوانين وتنظيمات تحكم وتضبط المجمعات أو سير الإجراءات المتبعة عند اعداد ونشر القوائم المالية الموحدة. حيث تخضع هذه العملية لأحكام القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي. وكان هذا من خلال:¹

أولاً: القانون التجاري

حدد القانون التجاري جملة من الشروط القانونية التي يجب على الشركات التجارية الالتزام بها، من خلال الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، حيث استحدثت قسم ثاني في القانون التجاري تحت عنوان "الشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة" ابتداءً من المادة 729 الى غاية المادة 732، موضحة تعريف الشركات التابعة، تعريف الشركات المساهمة، تعريف الشركة القابضة وإلزامها بإعداد الحسابات المجمعة وكذا شروط تحقيق ممارسة الرقابة على شركة أخرى.

ثانياً: قرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1999، يحدد كفاءات اعداد وتجميع حسابات المجمع

أصدرت وزارة المالية قرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1999، الذي يحدد كفاءات اعداد وتجميع حسابات المجمع، حيث تضمن تعريف التوحيد، طرق التوحيد والكفاءات التقنية للتوحيد. ووجب التنويه أن هذا القرار كان مخصص للمخطط المحاسبي الوطني سابقاً.

ثالثاً: النظام المحاسبي المالي

من الجانب المحاسبي، تم تنظيم ميدان التوحيد المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي من خلال:

- القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال الفصل الخامس "الحسابات المجمعة والحسابات المدججة"، حيث تناول فيه تعريف كل من مجمع الشركات والهدف من التوحيد المحاسبي وإلزامية الشركة الموحدة بإعداد الحسابات المجمعة ابتداءً من المادة 31 الى غاية المادة 36 من هذا القانون.

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون السالف ذكره، من المادة 39 الى المادة 41، تم التوضيح فيها مفهوم الرقابة وشروط ممارستها على كيان آخر.

¹ Conseil Nationale de la Comptabilité, op. cit., p 469-470.

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. تضمن هذا القرار في القسم الثاني الذي كان عنوانه "الإدماج - تجميع الكيانات" ابتداءً من الفقرة 132.1 الى الفقرة 132.18، تم إبراز فيها الهدف من التوحيد، مهمة الشركة الأم المتمثلة في اعداد القوائم المالية المجمعة، تعريف الرقابة وشروط ممارستها، الكيانات المستبعدة من عملية الدمج، طرق التوحيد المسموح بها، فارق الادماج الأول والحسابات المركبة.

الجدول رقم 01: القوانين المنظمة للتوحيد المحاسبي في الجزائر

البيان	مصدر التشريع / التنظيم
تعريف الشركة التابعة	- المادة 729 من القانون التجاري.
تعريف الشركة المساهمة	- المادة 729 من القانون التجاري.
تعريف الشركة القابضة	- المادة 731 من القانون التجاري.
تعريف الرقابة وشروط ممارستها	- المادة 731 من القانون التجاري. - المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11. - الفقرة 132.5 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
إلزام بإعداد الحسابات المجمعة	- المادة 732 مكرر 3 من القانون التجاري. - المادة 33 من القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي. - المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156. - الفقرة 132.3 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.
تعريف التوحيد وأهدافه	- المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري. - المادة 1 من القرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1999 الذي يحدد كفاءات اعداد وتجميع حسابات المجمع. - المادة 32 من القانون رقم 07-11. - الفقرة 132.1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.
طرق التوحيد	- المادة 2 من القرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1999. - الفقرة 132.7 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. - الفقرة 132.11 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.
الكفاءات التقنية للتوحيد	- المادة 5-14 من القرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1999. - الفقرة 132.7 الى غاية الفقرة 132.18 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.
تعريف المجمع	- المادة 31 من القانون رقم 07-11. - الفقرة 132.2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.
الاستبعاد من محيط التوحيد	- الفقرة 132.6 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على مستخلصات سابقة.

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتوحيد

تلبية للمتطلبات المحاسبية ومواكبة للتغيرات الاقتصادية المستمرة، عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على نشر حزمة من المعايير التي تعالج مجتمعات الشركات والتوحيد المحاسبي، خصوصا بعد التعديلات التي طرأت في 12 ماي 2011 على المعايير القديمة IAS 27، IAS 28 و IAS 31، حيث أصدر المجلس ثلاثة معايير للإبلاغ المالي جديدة وهي IFRS 10، IFRS 11، IFRS 12.

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 - القوائم المالية الفردية

تم إصدار النسخة الجديدة من المعيار المحاسبي الدولي 27 في 12 ماي 2011 تحت عنوان "القوائم المالية الفردية"، كان يعالج في السابق القوائم المالية الموحدة أيضا، تم نقله الى المعيار الإبلاغ المالي 10 القوائم المالية الموحدة.

أما بالنسبة للتعريفات التي أتى بها المعيار فهي تتمثل في: القوائم المالية الموحدة والقوائم المالية الفردية¹.

الهدف: يهدف هذا المعيار الى تحديد المتطلبات المحاسبية والافصاح عن الاستثمارات في الشركات الخاضعة للرقابة المطلقة أو الرقابة المشتركة أو التأثير الملموس في القوائم المالية الفردية للشركة الأم.

نطاق التطبيق:²

- المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة والشركات الزميلة عندما تختار الشركة الأم أو تلزمها أنظمة محلية عرض قوائم مالية فردية.
- لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي الشركات الواجب عليها إعداد قوائم فردية، وإنما يطبق على شركات التي تعد قوائم فردية تتوافق مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

ثانياً: المعايير المحاسبية الدولية IAS 28 - المساهمة في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

نشر مجلس المحاسبة النسخة الجديدة للمعيار المحاسبي الدولي 28 تحت عنوان "المساهمة في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" عقب التعديلات التي طرأت سنة 2011 بنشر المعيار الجديد للإبلاغ المالي 11 "الاتفاقيات المشتركة" الذي ألغى واستبدل المعيار المحاسبي الدولي 31 "المساهمة في المشاريع المشتركة" تماشياً مع التغيرات التي مست المعايير الجديدة سالفه الذكر.

جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 بتعاريف جديدة ازالته الانهاج عن بعض الجوانب وهي: الاتفاقية (الشراكة) الشركة الزميلة، القوائم المالية الموحدة، طريقة التكافؤ، الرقابة المشتركة ومشارك في مشروع مشترك والتأثير الملموس³.

¹ Règlement UE n°1254/2012 du 11 décembre 2012, Journal officiel de l'Union européenne FR, le 29.12.2012, L 360/68.

² جمعة فلاح حميدات، مرجع سابق، ص 406

³ Ibid., L 360/71.

الهدف: تحديد محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة وعرض متطلبات تطبيق طريقة التكافؤ بالنسبة للمساهمات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

نطاق التطبيق: يتم تطبيق هذا المعيار من قبل جميع الكيانات التي تمارس رقابة مشتركة أو تأثير ملموس على كيان آخر.

ثالثا: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 10 – القوائم المالية الموحدة

صدر معيار الإبلاغ المالي 10 سنة 2011، الذي انشق عن المعيار المحاسبي الدولي السابق 27 الذي كان بعنوان "القوائم المالية الموحدة والفردية". حيث تم فصل "القوائم المالية الموحدة" لتم معاجلتها في معيار الإبلاغ المالي 10 اما "القوائم المالية الفردية" في النسخة الجديدة للمعيار المحاسبي 27.

اعطى المعيار مجموعة من التعريفات منها: الأنشطة ذات صلة، حقوق الحماية، حقوق الانتزاع، القوائم المالية موحدة، الشركة التابعة، الشركة الأم، المجمع، السلطة والحقوق غير المسيطرة.¹

الهدف: وضع أسس عرض وإعداد القوائم المالية الموحدة لكيان ما التي يراقب شركة او عدة شركات أخرى.

نطاق التطبيق: يطبق هذا المعيار على الشركات التي لها صفة الشركة الأم وتقوم بعرض قوائم مالية موحدة، باستثناء بعض الحالات.

رابعا: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 11 – الاتفاقيات المشتركة

بعد إلغاء المعايير المحاسبي الدولي 31 سنة 2011 تم استبداله بالمعيار للتقرير المالي الجديد 10 تحت عنوان "الاتفاقيات المشتركة"، والذي اصبح ساريا للمفعول بداية من 01 جانفي 2013.

التعريفات التي قدمها المعيار هي: الاتفاقية (الشراكة)، الرقابة المشتركة، المشروع المشترك، النشاط المشترك، المشارك في العملية المشتركة، الاطراف في الاتفاقية والادوات منفصلة.²

الهدف: يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ التقرير المالي للشركات التي لديها مساهمات في الاتفاقيات الخاضعة للرقابة المشتركة.

نطاق التطبيق: يطبق هذا المعيار من قبل جميع الكيانات التي تكون طرفا في شراكة ما.

خامسا: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 12 – الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

قام مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB بنشر معيار الإبلاغ المالي رقم 12 في 12 ماي 2011 بعنوان "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" مكملا لمجموعة المعايير الجديدة IFRS 10 و IFRS 11، وتم تطبيقه ابتداء من 01 جانفي 2013.

بالنسبة للمصطلحات الرئيسية التي قدمها المعيار تمثلت فيه: الحصص في الكيانات الأخرى، الكيان المنظم والدخل من الكيان المنظم.

¹ Ibid., L 360/6.

² Ibid., L 360/37.

الهدف: من هذا المعيار هو مطالبة الكيان بالإفصاح عن المعلومات التي تسمح لمستخدمي قوائمها المالية بتقييم كل من:¹

- طبيعة الحصص المملوكة في الكيانات الأخرى والمخاطر المرتبطة بها.

- تأثيرات هذه الحصص على الوضعية المالية، الأداء المالي والتدفقات النقدية للكيان.

نطاق التطبيق: يجب تطبيق هذا المعيار من قبل كل كيان يمتلك حصص في أي من الفئات التالية: الشركات التابعة، الشركات الزميلة، المشروع المشترك أو النشاط المشترك والكيان المنظمة غير الموحدة.

الشكل رقم 05: التغييرات التي طرأت على المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالتوحيد سنة 2011



المصدر: من اعداد الطالبين بناءً على مستخلصات سابقة.

المطلب الرابع: طرق التوحيد

كما تم التنويه إليه في الإطار القانوني و التنظيمي للتوحيد المحاسبي، هناك ثلاث طرق للتوحيد تم بيانها من خلال القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999 هذ القرار كان مخصص للمخطط المحاسبي الوطني سابقا، لكن بعد صدور النظام المحاسبي المالي ومن خلال المرسوم التنفيذي رقم 156/08 لاسيما المادة 41 منه، نجد أن الطرق المعتمدة للتوحيد المحاسبي في الجزائر طريقتين فقط، طريقة الإدماج الكلي، وطريقة المعادلة (الوضع في التكافؤ)، كما أن الفقرتين 7-132 و 11-132 في القرار الصادر بتاريخ 26 جويلية 2008 يوضح بدقة الطرق المطبقة على الشركات التابعة أو الشركات الزميلة.

أولا: طريقة الإدماج الكلي (التكامل الشامل)

أ- عرض الطريقة:²

1- في الميزانية: أخذ بعين الاعتبار ممتلكات الكيان المدمج، مع إلغاء سندات هذا الكيان المدمج، وإدراج عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات في مكان القيمة المحاسبية للسندات التي تم إلغاؤها.

¹ Ibid., L 360/56.

² Conseil Nationale de la Comptabilité, op. cit., p 481.

2- في حساب النتائج: الأخذ بالعمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.

3- تقسيم الأموال الخاصة والنتيجة بين حقوق المجمع وكذا فوائد بقية المساهمين أو الزملاء أو ما يعرف بحقوق الأقلية.

ب- عرض الخطوات المتبعة: تلخص الخطوات المتبعة فيما يلي¹

1- التجميع الكلي للحسابات وهذا بالنسبة للمبالغ الحقيقية لعناصر الأصول والخصوم في الميزانية، والمصاريف والنواتج الخاصة بحساب النتائج الخاصة بالشركات المدمجة والشركة الأم.

2- إلغاء العمليات والحسابات المتبادلة بين الشركة الأم وباقي الشركات المدمجة، والعمل على تسوية جميع الذمم والديون المتبادلة، بالإضافة إلى الأرباح والخسائر بين مختلف الشركات المدمجة.

3- توزيع الأموال الخاصة والنتيجة الدورية، الخاصة بالشركات المدمجة بين حقوق الشركة الأم وباقي الشركاء المساهمين، والتي يطلق عليهم بحقوق الأقلية.

4- إلغاء سندات المساهمة في أصول المؤسسة الأم وفي نفس الوقت إنقاص الأموال الخاصة في جانب الخصوم في الميزانية الموحدة.

5- عرض حقوق الأقلية في الخانة المخصصة في الميزانية وحسابات النتائج.

ثانيا: طريقة المعادلة (الوضع في التكافؤ)

أ- عرض الطريقة:

طريقة المعادلة هي تقنية للتوحيد، ولكن لا تعتمد على التجميع الكلي فهي ببساطة تعتمد على إعادة تقسيم مساهمات الشركة الأم في الشركة الزميلة، وبما أن الشركة الأم لا تقوم بممارسة أي رقابة، وبالتالي ليس هناك تجميع لا في أصول ولا في خصوم الشركة التابعة في حسابات الشركة المدمجة².

ب- عرض الخطوات المتبعة: تلخص الخطوات المتبعة فيما يلي³

1- على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:

- استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة المسجلة في ميزانية الشركة الأم، بحصتها في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الشركة الزميلة.

- تسجيل الفارق المتحصل عليه في الاحتياطات والنتيجة الموحدة.

¹ Mohamed Neji Hergli, op- cit, p 34-35.

² Bruno BACHY et Michel SION, op- cit, p 56.

³ Conseil Nationale de la Comptabilité, op. cit., p 485.

2- على مستوى حساب النتائج المدمج:

- يتم تقديم حصة المجمع تحت عنوان خاص في نتيجة الشركة الزميلة.
- الأخذ في الحسبان عند حساب النتيجة المدمجة، حصة المجمع في نتيجة الشركة الزميلة .

ثالثا: طريقة الإدماج النسبي

ألغيت بموجب المعيار المحاسبي الدولي IFRS 11 والذي حل محل المعيار المحاسبي IAS 31.

أ- عرض الطريقة:

بالرجوع إلى الرقابة المشتركة التي تعرف على أنها تقاسم للسيطرة على كيان بموجب اتفاق، فتعتبر طريقة الإدماج النسبي هي الطريقة المرجعية لتوحيد المشاريع المشتركة، ومع ذلك قد يستخدم المجمع طريقة المعادلة.

ب- عرض الخطوات المتبعة: تلخص الخطوات المتبعة فيما يلي:¹

- الدمج في حسابات الشركة الموحدة، حصة الأصول والديون التي تمثل نسبة الفائدة التي تحوزها الشركة الموحدة في المؤسسة الشريكة، وهذا بعد إعادة البيانات الممكنة وإقضاء العمليات الداخلية للمجمع.
- إلغاء سندات المساهمة للشركة الموحدة في المؤسسة الشريكة في الميزانية المجمعة.

الجدول رقم 02: طرق التوحيد المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS		النظام المحاسبي المالي SCF		نوع الرقابة
المرجع	طريقة التوحيد	المرجع	طريقة التوحيد	
IFRS 10	الإدماج الكلي	فقرة 132.7 من القرار 26 جويلية 2008	الإدماج الكلي	الرقابة المطلقة
IFRS 11	طريقة المعادلة	-	غير معتمدة	الرقابة المشتركة
IAS 28	طريقة المعادلة	فقرة 132.11 من القرار 26 جويلية 2008	طريقة المعادلة	التأثير الملموس

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على مستخلصات سابقة.

المبحث الثالث: إجراءات التوحيد المحاسبي

تعتبر إجراءات التوحيد المحاسبي من الأمور المعقدة التي تحتاج من المسؤول على التوحيد وطاقمه توفير الوسائل والإمكانات المتعددة، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع الحالات المعترضة ومحاولة معالجتها مما يتماشى والمبادئ المحاسبية، وسنقوم في هذا المبحث التعرف على هذه الإجراءات والمراحل المتبعة التي تمكننا من تحقيق هذا التوحيد المحاسبي.

¹ Bruno BACHY et Michel SION, op- cit, p 54.

المطلب الأول: مرحلة المعالجة المتجانسة لحسابات المجمع

الهدف من إعادة معالجة وصياغة البيانات المالية الخاصة بالشركات من خلال القيود المحاسبية، هو القضاء على الاختلافات بين الممارسات والطرق المحاسبية المعتمدة، وهذا من أجل الوصول إلى التجانس في كافة البيانات التي تتيح لنا عرضها في شكلها المالي الموحد، هذه المعالجة تمس البيانات المالية للشركة المجموعة وباقي الشركات، بالإضافة إلى ذلك ينبغي العمل على إعادة معالجة البيانات المالية وفق منهجية إعداد القوائم المالية والنابعة من الإطار المفاهيمي (المفاهيم الأساسية التي تجمع الخصائص النوعية للمعلومات المالية)، الفرضيات المتضمنة، وكذا القواعد المحاسبية الأساسية.¹

أولاً: مبدأ التجانس في إعداد القوائم المالية المجمعة

يتم احترام مبدأ تجانس البيانات الأساسية عندما يكون بإمكان تقديم وفي نفس الوقت تقييم وعرض جميع عناصر الميزانية، وحسابات النتائج، وكل المعلومات المقدمة في الملاحق، هذا المبدأ في التجانس يفرض وجود مخطط محاسبي خاص بالتوحيد يحدد من خلاله الطرق والقواعد المختلفة للتقييم والتصنيف المستخدم في الحسابات الموحدة، وتكمن أهمية تطبيق هذا المبدأ في تسهيل عملية التوحيد، خاصة إذا تم تعميم استخدام هذا المخطط المحاسبي على مستوى كافة الشركات التابعة لمخطط التجميع، ومع ذلك قد نجد بعض الشركات تعتمد على حسابات خاصة بها، مما يؤدي إلى القيام ببعض التعديلات والتصنيفات عند مباشرة عملية التوحيد.² وهنا ينشأ عن مبدأ التجانس أثرين رئيسين هما :

- تطابق تاريخ إغلاق الحسابات السنوية المالية للشركات المجموعة والشركة الأم داخل المجمع.

- يتم تقييم وعرض الأصول والخصوم والنفقات والإيرادات للشركات المجموعة وفق قواعد وأساليب متجانسة داخل المجمع.

ثانياً: إعادة المعالجة لتحقيق التجانس

من أبرز العناصر التي سيتم التطرق إليها والتي يتم إعادة معالجتها لتحقيق هدف التجانس ما يلي:

- **الإهلاك الإنتقاصي:** والذي يمثل قسط الإهلاك المطبق فقط للاستفادة من المزايا الضريبية، والذي يفرض وجود معالجة قبل إجراء التوحيد.

- **تقييم المخزون:** حيث تعمل كل شركة في الواقع على تسيير مخزونها بالطريقة التي تناسبها في ظل الواقع الاقتصادي لنشاطها مما لا يلزمها أن تنتهج نفس الطريقة المتبعة مع ممارسات المجمع عموماً في تقييم المخزون وكل هذا يفرض إعادة المعالجة لتحقيق التجانس، وفق مبدأ الأهمية والموثوقية.

- **تفعيل عقود الإيجار التمويلي:** فالعقد التمويلي هو عقد إيجار ينتقل من خلاله كافة المخاطر والعوائد الناتجة عن الانتفاع من هذا الأصل، وقد يتم في النهاية إمكانية نقل الملكية وكل هذا كذلك يستوجب إعادة المعالجة المحاسبية قبل إجراء التوحيد.

¹ Mohamed Neji Hergli, op. cit., p 79.

² Robert OBERT et Marie-Pierre, op. cit., p 370.

- **الضرائب المؤجلة:** الاعتراف بالضرائب المؤجلة لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار تأثير هذا العبء الضريبي على الأرباح، والآثار الضريبية للاختلافات المؤقتة بحيث يمكن للعبء الضريبي أن يعكس حقيقة العبء المسجل في الدورة ولا يمثل فقط المصاريف المدفوعة أو التي سيتم تحملها في السنة المالية. أو بمعنى آخر في مبدأ الضرائب المؤجلة نجد العبء الضريبي على الأرباح يجب أن يستند إلى النتيجة الاقتصادية للسنة المالية وذلك بتعديل وتصحيح الضريبة مستحقة الدفع:

- الفوارق المؤقتة بين النتيجة الضريبية والنتيجة المحاسبية.

- العجز والخسائر الجبائية المعاد تحميلها واستردادها (احتمال التحقق في السنوات اللاحقة).

بالإضافة إلى ذلك فإن في الحسابات المجمعة تتطلب من خلال الضرائب المؤجلة الأخذ بعين الاعتبار الأثر الضريبي بعد التعديل والإقصاء وتأثيره على النتيجة إذا تم فرض هذه الضرائب على حسابات الشركة.

المطلب الثاني: مرحلة إدماج حسابات المجمع

بعد القيام بمرحلة المجانسة، وضمان ان مختلف الحسابات والطرق المحاسبية متجانسة بين شركات المجمع، تأتي مرحلة إدماج الحسابات التي تعمل على تجميع مختلف بنود الميزانية، حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة لمختلف الشركات المدرجة في محيط المجمع.

تختلف عملية تجميع الحسابات حسب طريقة التوحيد المطبقة على الشركة الموحدة، حيث نميز بين:

- **طريقة الإدماج الكلي:** تجميع جميع بنود وحسابات الشركات التابعة مع الشركة الأم كليا 100%.

- **طريقة المعادلة:** طريقة المعادلة غير معنية بهذه المرحلة، فلا يتم تجميع حسابات الشركة الزميلة والمشروع المشترك مع الشركة الأم.

المطلب الثالث: مرحلة إقصاء العمليات الداخلية في المجمع

عملا بهدف الرئيسي لعملية التوحيد وهو عرض الوضعية المالية لشركات المجمع كأنها كيان واحد، تستوجب هذه المرحلة إقصاء جميع العمليات التي تمت بين الشركات الموحدة والتي تدعى بالعمليات داخل المجمع *opérations intra-groupe* أو العمليات المتبادلة *opérations réciproques* وإظهار فقط العمليات الحقيقية التي تمت مع الاطراف الخارجية لإعطاء صورة صادقة عن المجمع. يتم تسجيل قيود عملية الإقصاء في دفتر يومية التوحيد وذلك بعكس ارصدة الحسابات، حيث نميز بين نوعين من العمليات:

أولا: إقصاء بدون تأثير على النتيجة الموحدة:

تخص هذه العمليات حسابات الحقوق والديون المتبادلة وكذا حسابات الإيرادات والأعباء التي تظهر:

- **على مستوى الميزانية:** الزبائن والموردون، الحقوق والديون، القروض والاقتراضات، مدينون آخرون ودائنون آخرون.

- **على مستوى حساب النتائج:** عمليات الشراء وبيع، الإيرادات المالية والأعباء المالية.

أما بالنسبة لقيمة الإقصاء فهذا يعتمد على طريقة التوحيد المطبقة:

- **طريقة الإدماج الكلي:** إقصاء قيمة العملية كليا 100%.

- طريقة المعادلة: لا يوجد أي إقصاء للعمليات كون انه لا يوجد تجميع للحسابات.

ثانياً: إقصاء يُؤثر على النتيجة الموحدة:

يمكن ان تُنشأ العمليات بين شركات الموحدة نتائج داخلية تأثر على النتيجة الموحدة فيجب اقصائها، والتي هي في الاساس:¹

- هامش المخزون.

- فوائض ونواقص القيم الناتجة عن تنازل عناصر الاصول المثبتة.

- مخصصات المؤونات وتدني القيمة المقيدة على شركات المجمع (تدني قيمة السندات، تدني الذمم المدينة ومؤونات المخاطر والاعباء)

- توزيعات الأرباح المستلمة من شركات المجمع.

أما بالنسبة لقيمة الإقصاء فهذا يعتمد على طريقة التوحيد المطبقة الموضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم 03: نسبة قيمة إقصاء النتائج الداخلية بين شركات المجمع

المعادلة	الإدماج الكلي	شركة موحدة عن طريق
نسبة المساهمة في الشركة الزميلة او المشروع المشترك	كلياً 100%	الإدماج الكلي
المعادلة	نسبة المساهمة في الشركة الزميلة او المشروع المشترك	في حدود جداء نسبي المساهمة

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على Eric TORT, op. cit., p 19

المطلب الرابع: مرحلة إلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة²

تعتبر توزيع الأموال الخاصة المرحلة الأخيرة من عملية التوحيد والتي تحتوي على:

- إقصاء سندات المساهمة.

- تقسيم احتياطات ونتيجة الشركة الموحدة.

ويفترض في تنفيذ هذه العملية أن تكون قيمة السندات تساوي حصة الشركة الأم في المركز المالي للشركة الموحدة، لكن ليس في

الغالب أن يتحقق، وهذا راجع للاختلاف بين تكلفة اقتناء هذه السندات وقيمتها الدفترية وذلك يعود بالأساس إلى ما يلي:

- تقييم جميع الأصول والخصوم والالتزامات المحتملة المكتسبة بالقيمة العادلة.

- احتمالية وجود فارق الاقتناء.

¹ Mohamed Neji Hergli, op. cit., p 105.

² Ibid., p 91-92-93.

و بمجرد زوال هذين العائقين يصبح بالإمكان القيام بعملية التوزيع، وتكون طريقة توزيع الأموال الخاصة وإلغاء سندات المساهمة تبعا لطرق التوحيد المختلفة، على النحو التالي:

أولا: حالة الإدماج الكلي

- إلغاء سندات المساهمة المنسوبة إلى رأسمال الشركة التابعة.
- تحديد فوائد خارج المجمع (الأقلية) وذلك حسب نسبة الفائدة التي تمثل في رأسمال، الاحتياطات، والنتيجة.
- تحديد حصة المجمع في رأسمال، الاحتياطات، ونتائج الشركة التابعة.

ثانيا: حالة التكافؤ

- لا يوجد لا إلغاء ولا توزيع للسندات.
- بدلا من ذلك يعاد تقييم السندات.

ثالثا: حالة الإدماج النسبي (طريقة الادماج النسبي تم إلغائها واستبدالها بطريقة الوضع في التكافؤ)

- إلغاء سندات المساهمة المنسوبة إلى رأسمال الشركة التابعة.
- تحديد حصة المجمع في رأسمال، الاحتياطات، ونتائج الشركة التابعة.
- لا يوجد مكان لتحديد فوائد خارج المجمع (الأقلية).

المبحث الرابع: جباية مجمع الشركات

من إحدى أهم دوافع ومزايا إنشاء مجمع الشركات هو تخفيض التكاليف الجبائية وذلك بالاستفادة من مختلف التخفيضات والاعفاءات التي منحها المشرع الجزائري لمجمعات الشركات. حيث يخضع هذا الأخير الى عدة شروط.

المطلب الأول: شروط وإجراءات الخضوع للنظام الجبائي لمجمع الشركات

يخضع مجمع الشركات في المفهوم الجبائي الى عدة شروط تم تعديلها على مدار السنوات الأخيرة، حيث تم تسهيل وتبسيط إجراءات تكوينه، وتم التنازل عن بعض الشروط المحففة بحق بعض الشركات من أجل انضمامها الى المجمعات.

الفرع الأول: شروط الخضوع للنظام الجبائي لمجمع الشركات

عرف القانون الجبائي من خلال المادة 138 مكرر من القانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة مجمع الشركات مبرزا شروط تكوينه والتي تتمثل في:¹

¹ المادة 138 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، ص 39.

- أن تكون الشركة الأم والشركات الأعضاء في شكل شركة ذات أسهم SPA.
 - امتلاك الشركة الأم بشكل مباشر نسبة 90% أو أكثر من رأس مال الشركة العضو.
 - ألا يكون رأس مال الشركة الأم ممتلكا كليا أو جزئيا من قبل شركات الأعضاء.
 - ألا يكون رأس مال الشركة الأم ممتلكا بنسبة 90% أو أكثر من قبل شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم.
 - أن تكون العلاقات بين الشركات الأعضاء في المجمع، في المفهوم الجبائي، مسيرة وفقا لأحكام القانون التجاري.
- ويتم اقصاء من محيط المجمع بشكل تلقائي كل شركة تتوقف عن استيفاء الشروط المذكورة أعلاه.

الفرع الثاني: إجراءات الانضمام الى مجمع شركات بالمفهوم الجبائي

- 1- ترسل الشركة التي تريد الانضمام الى مجمع الشركات طلب إلى شركة الأم قصد الموافقة لانضمامها.
- 2- ترسل الشركة الأم طلب الى مديرية كبريات الشركات DGE وأيضا نسخا الى مختلف مراكز الضرائب CDI التابعة لشركات الأعضاء طلب بتشكيل أو تعديل محيط المجمع مرفقا ب: قائمة الشركات التابعة، نسخة من السجل التجاري، نسخة من عقد تأسيس الشركة، رسائل موافقة انضمام شركات الأعضاء. -أنظر الملحق رقم 02-
- 3- اذا كان لا يوجد أي منازعات على مستوى المصالح الضريبية، يتم تحويل الملف الجبائي لشركات الأعضاء الى مديرية كبريات الشركات، في حالة وجود نزاع، يجب أولا تسوية وحل النزاع وهذا بموافقة مدير مركز الضرائب.
- 4- عندما يتم معالجة الطلب من طرف مديرية كبريات الشركات، يتم ارسال إشعار بالموافقة.

المطلب الثاني: الامتيازات الجبائية لمجمع الشركات

أولا: الضريبة على أرباح الشركات: ¹

رخص المشرع الجزائري لمجمعات الشركات الخضوع لنظام الميزانية الموحدة باستثناء الشركات البترولية، ويقصد بالميزانية الموحدة توحيد حسابات الشركة الأم والشركات الأعضاء كما لو كانت كيان واحد. ويطبق هذا النظام من طرف الشركة الأم لمدة أربع (4) سنوات غير قابل للتراجع عنه.

بالنسبة لمعدل الضريبة المطبق، سابقا، في حالة ممارسة شركات المجمع عدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة كان المعدل المطبق على الربح الموحد هو المعدل 19% في حالة ما اذا كان رقم الاعمال التابع لهذا المعدل هو المتفوق. في الحالة العكسية، يسمح بتوحيد الأرباح تبعا لصنف رقم الاعمال.

¹ المادة 138 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، ص 40.

اما حاليا، حسب قانون المالية 2022، في حالة الممارسة المتزامنة لعدة أنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة من طرف شركات اعضاء في المجمع، يخضع الربح المتأاتي من هذا التوحيد بعنوان كل معدل، تبعا لحصة رقم الاعمال المصرح به لكل صنف من النشاط.

وجديد قانون المالية 2022، انه تم استحداث المادة 142 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتعديل المادة 150 من نفس القانون، والتي تنص على استفادة شركات الإنتاج من معدل مخفض لضريبة على أرباح الشركات قدره 10% في حالة إعادة استثمار الأرباح المحققة، ويخضع هذا الأخير الى جملة من الشروط منها:

- ان تكون الأرباح المعاد استثمارها موجهة لاقتناء معدات الإنتاج المتعلقة بالنشاط الممارس خلال نفس السنة التي تم فيها تحقيق الربح.
- أو ان تكون موجهة لاقتناء الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الاوراق المالية المماثلة التي تسمح بالمساهمة في حدود 90% على الاقل، في رأس مال شركة أخرى، شريطة ان يكون المبلغ المعاد استثماره محمرا كليا.

ثانيا: فوائض القيم الخاصة بالتنازل

لا تدرج فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة حسبما كانت قصيرة أو طويلة الأمد والمحققة بين شركات من نفس المجمع ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.¹

ثالثا: الرسم على القيمة المضافة

استثنى المشرع الجزائري العمليات المحققة بين شركات المجمع من تطبيق الرسم على القيمة المضافة²، مع إعطاء إمكانية لشركات المجمع التي تبنت نظام الميزانية الموحدة بتجميع الرسم على قيمة المضافة الخاص بمختلف شركات اعضاء المجمع على مستوى الشركة الأم.³

رابعا: الرسم على النشاط المهني

تعفى العمليات المنجزة بين شركات المجمع من الرسم على النشاط المهني وهذا بموجب المادة 220-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.

خامسا: حقوق التسجيل

وفقاً للمادة 347 مكرر 4 من قانون التسجيل لسنة 2022، تعفى شركات المجمع من دفع حقوق التسجيل التي تخص:

- العقود التي تثبت نقل الاملاك بين شركات اعضاء المجمع.
- العقود التي تثبت تحويل الشركات، إلى شركات ذات أسهم SPA، قصد الانضمام الى المجمع بالمفهوم الجبائي.

¹ المادة 173-3، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022، ص 54.

² المادة 08، قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2022، ص 06.

³ المادة 31 مكرر، نفس المرجع، ص 22.

خلاصة:

خلال هذا الفصل تم التطرق لكافة العناصر المحيطة بالتوحيد المحاسبي والجبائي بداية من استعراض المفاهيم المختلفة لمجمع الشركات وذكر مميزاته وأشكاله، بالإضافة إلى مكوناته وطرق تكوينه مع التعرف على أهدافه المختلفة، وبعدها تم التطرق إلى محيط المجمع من خلال التعرف على سلطة الشركة الأم على باقي الشركات التابعة وكذا مفاهيم الرقابة وأنواعها ونسب الفائدة.

بعد استعراض الجانب المفاهيمي لمجمع الشركات تم التطرق للتوحيد المحاسبي وتفسيرا لذلك تم التعرف على المعايير المحاسبية التي عاجلت التوحيد، ومن ثم التطرق للإطار القانوني والتنظيمي للتوحيد المحاسبي في الجزائر والتعرف على الإجراءات المتبعة له، وأخيرا التعرف على جباية المجمعات من خلال شروط الخضوع والإجراءات المتبعة للانضمام للمجمع الجبائي والامتيازات الجبائية الممنوحة.

وما خلصنا إليه من خلال هذه الدراسة النظرية أن المشرع الجزائري أولى اهتماما كبيرا من خلال الإصلاحات الجذرية للمنظومة المحاسبية للتوحيد من خلال النصوص والتشريعات القانونية الصادرة، هذا ما مهد إلى تكوين وانتشار الشركات الممثلة في الجزائر، لكن بتبنيه طريقتي الإدماج الكلي والمعادلة وفق نوعين من الرقابة: الرقابة المطلقة والتأثير الملموس، على عكس المعايير المحاسبية التي تبنت الطريقتين وفق الأنواع الثلاثة للرقابة: الرقابة المطلقة، الرقابة المشتركة والتأثير الملموس. نجد أن هذا النظام غير مواكب للتحديات، خصوصا مع التغيرات التي أتت في سنة 2011 - كما تم التطرق إليه - والتي عملت على خلق آليات عمل جديدة تواكب أنواع جديدة من الشركات والمعاملات، على عكس النظام المحاسبي الجزائري الذي أبقى على نفس المبادئ والقواعد الصادرة سنة 2007-2009 والمطبقة مع بداية 2010 وهذا ما قد يؤثر على جودة القوائم المالية الممثلة خاصة والأهداف الدافعة للتكوين.

أما فيما يخص الجانب الجبائي فالتأثير الملموس والمشاهد في تغير القوانين الجبائية وما لها من تأثير واضح على النتائج وأهداف المجمعات وهذا ما يثبت صحة التحليل النظري لفكرة الامتيازات الجبائية الممنوحة.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التعرف على الإطار النظري للتوحيد المحاسبي والجبايي ومن أجل التعرف على تطبيقه واقعيًا تم اختيار مجمع Condor من أجل إعداد الدراسة التطبيقية، حيث يعتبر هذا الأخير من المجمعات الرائدة والسبّاقة في هذا المجال، وللتعرف على كافة الجوانب الملمة فيما يخص هذا الجانب ارتأينا تقسيم العمل التطبيقي إلى ثلاث مباحث رئيسية بداية من التقديم العام لمجمع Condor من خلال التعريف بالمجمع وعرض الهيكل التنظيمي، أما المبحث الثاني فسننتظر للإجراءات التقنية والمحاسبية لتوحيد الحسابات من خلال العمليات التحضيرية وإجراءات التوحيد وصولاً إلى عرض القوائم المالية الموحدة، وأخيراً استعراض تقنية تجميع الرسم على القيمة المضافة على مستوى الشركة الأم جبايياً ومحاسبياً وكذا حصيلة الامتيازات الجبايية المحققة في إطار هذا المجمع.

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع Condor

في هذا المبحث سنتطرق الى التعريف بالمجمع محل الدراسة، حيث وقع الاختيار على مجمع Condor كنموذج لدراسة كونه يحتوي على مؤسسات كبيرة وذات شهرة واسعة بسبب النجاحات المحققة سواء على مستوى السوق الوطني أو الدولي، ولتوضيح ذلك سنقوم بادئا بعرض تعريف المجمع والشركات المكونة له، لا سيما شركة SPA Condor Electronics، وهيكلها التنظيمي وأهم أهدافها.

المطلب الأول: التعريف بالمجمع Condor

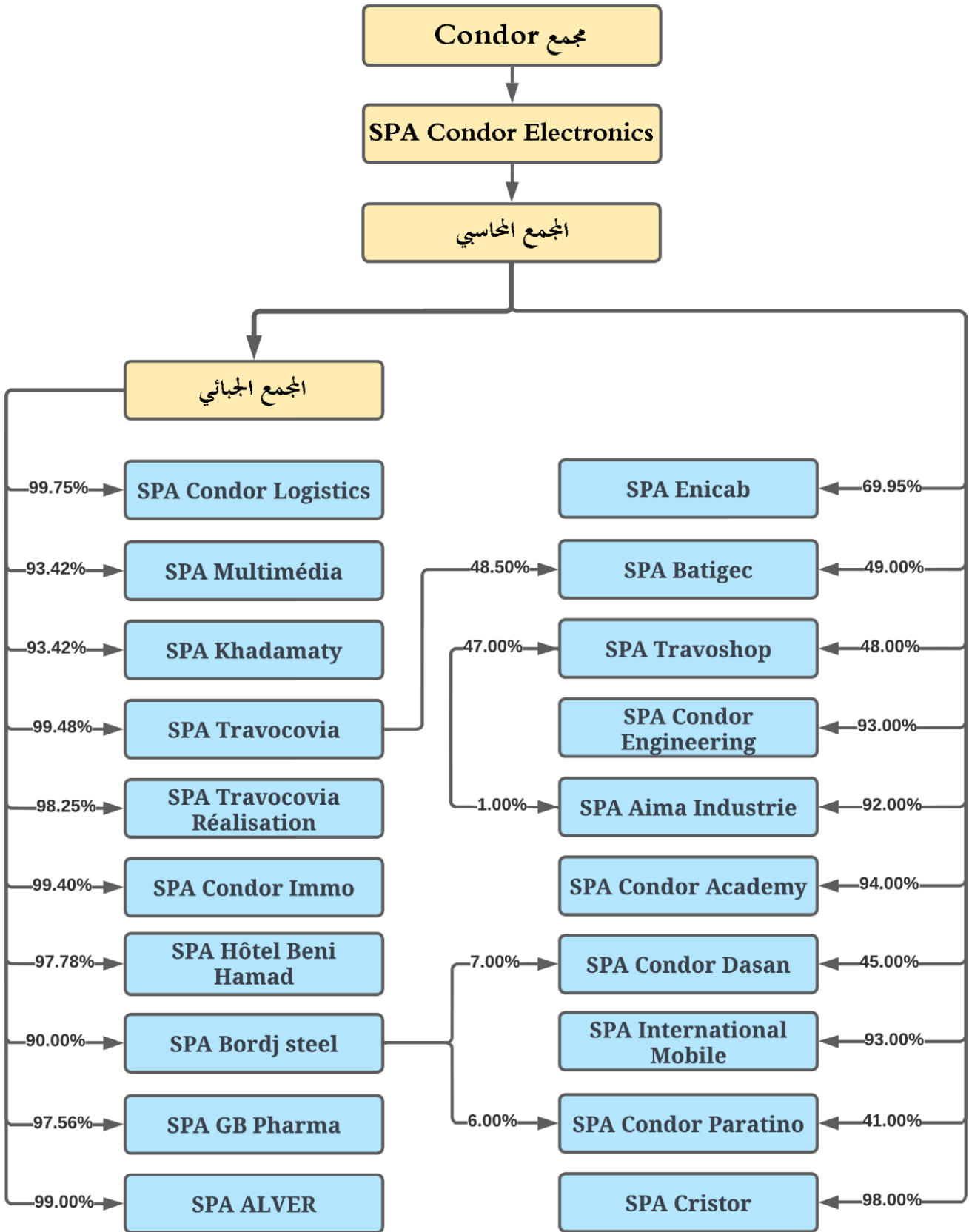
يمثل مجمع Condor أحد أقوى وأنشط تكتلات المؤسسات الجزائرية في الساحة الاقتصادية. تم إنشاء مجمع Condor سنة 2017 عن طريق الشركة المؤسسة الأم SPA Condor Electronics، ويضم المجمع حاليا واحد وعشرون (21) شركة جزائرية تابعة تمارس أنشطة مختلفة منتشرة في كامل ربوع الوطن. وينقسم المجمع بدوره الى المجمع الجبائي الذي يتكون من احدى عشرة (11) شركة.

الجدول رقم 04: الشركات المكونة لمجمع Condor

#	اسم الشركة	نشاط الشركة
1	Aima Industrie	الإنتاج
2	ALVER	الإنتاج
3	Batigec	الإنتاج
4	Bordj steel	الإنتاج
5	Condor Academy	الخدمات
6	Condor Dasan	الخدمات
7	Condor Electronics	الإنتاج
8	Condor Engineering	الإنتاج
9	Condor Immo	الترقية العقارية
10	Condor Logistics	الخدمات
11	Condor Paratino	الإنتاج
12	Cristor	الإنتاج
13	Enicab	الإنتاج
14	GB Pharma	التوزيع
15	Hôtel Beni Hamad	الخدمات
16	International Mobile	الخدمات
17	Khadamaty	الخدمات
18	Multimédia	الخدمات
19	Travocovia	البناء والأشغال العمومية
20	Travocovia Réalisation	البناء والأشغال العمومية
21	Travoshop	البناء والأشغال العمومية

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق من المؤسسة.

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي لمجمع Condor



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: التعريف بشركة الأم SPA Condor Electronics:

شركة SPA Condor Electronics، هي شركة متخصصة في تصنيع: المعدات الإلكترونية والأجهزة المنزلية، وتكنولوجيا المعلومات، وتجهيز الأغذية، والتعليق، ومواد البناء، والتجارة الدولية. تأسست الشركة سنة 2002 وعملت على التوسع محليا ودوليا بالتصدير الى مختلف الدول الإفريقية وأيضاً الأوروبية. حيث تمثل شركة SPA Condor Electronics الشركة الأم المؤسسة لمجمع Condor. تقع الشركة بالمنطقة الصناعية على بعد 1 كلم جنوب بلدية برج بوعرييج على الطريق الوطني رقم 45 المؤدي إلى ولاية المسيلة، حيث تتربع الشركة على مساحة 828.359 متر مربع. وفيما يلي البطاقة الفنية والهيكل التنظيمي للشركة.

أولاً: بطاقة فنية للشركة الأم SPA Condor Electronics:

الجدول رقم 05: بطاقة فنية لشركة SPA Condor Electronics

اسم الشركة	Condor Electronics
الهيئة القانونية	شركة ذات أسهم SPA
رأس المال الاجتماعي	4.277.000.000 دج
تاريخ تأسيس الشركة	9 فيفري 2002
رقم السجل التجاري	B0462772-00/3402
الهيئة الجبائية التابعة	مديرية كبريات الشركات DGE
المادة الضريبية	34014203792
رقم التعريف الجبائي	000234046277228
رقم التعريف الاحصائي	000234010086358
عنوان المقر الاجتماعي	المنطقة الصناعية، طريق المسيلة، برج بوعرييج 34.000
الموقع الإلكتروني	https://www.condor.dz
البريد الإلكتروني	info@condor.dz

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

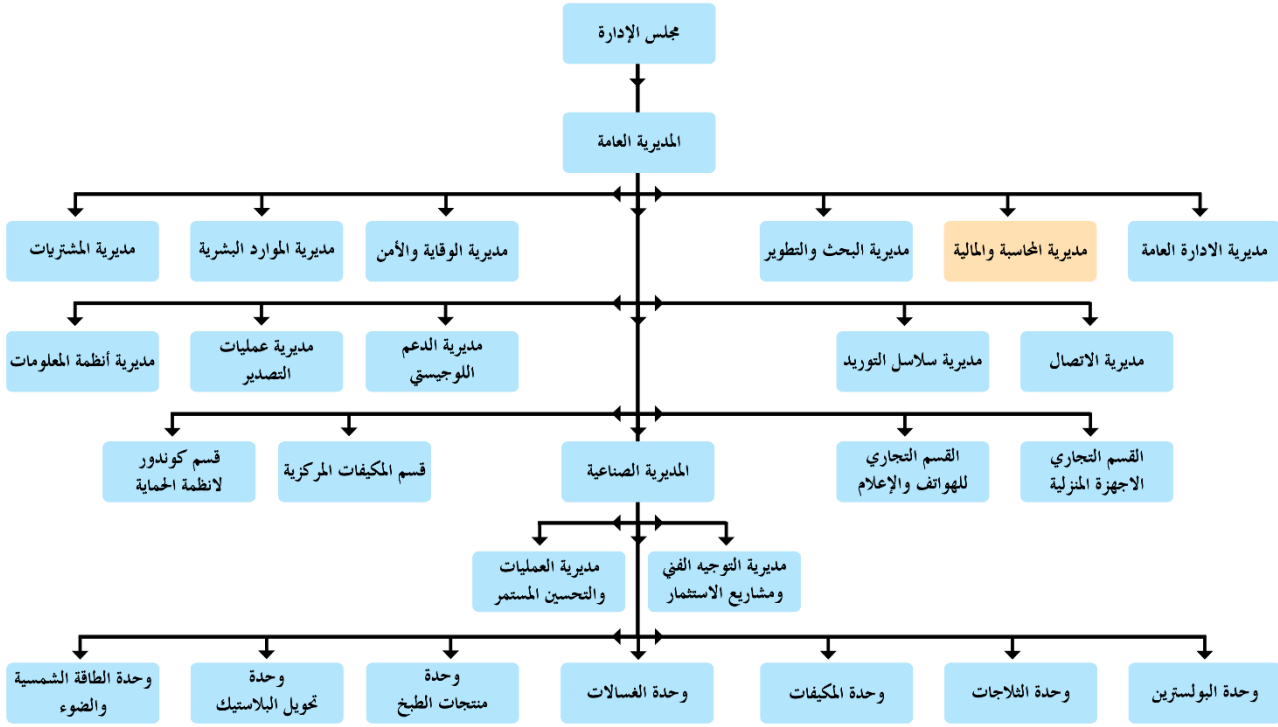
أهداف شركة SPA Condor Electronics:

- تعظيم الربح.
- ضمان الجودة/السعر.
- الإبداع والابتكار باستمرار.
- تطوير الكفاءة المهنية في الموظفين.
- تقوية علامة Condor التجارية في السوق الجزائرية.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للشركة الأم SPA Condor Electronics

يعمل الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل أدناه، على تقسيم العمل وعرض الترتيبات السلمية والإدارية لمختلف المديرين والمصالح في الشركة، حيث عملت الشركة على مبدأ التخصيص في تقسيم المديرين من أجل إدارة العمليات والموارد بفعالية مما يساعد على تحقيق الاهداف التي حددتها الشركة في إطارها الزمني.

الشكل رقم 07: الهيكل التنظيمي للشركة الأم SPA Condor Electronics



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المبحث الثاني: الإجراءات التقنية والمحاسبية لعملية توحيد الحسابات في مجمع Condor

يقوم مجمع Condor على مستوى مصلحة توحيد حسابات المجمع والتي تتواجد بالشركة الأم SPA Condor Electronics بكل المهام والعمليات المتعلقة بعملية توحيد حسابات المجمع واعداد القوائم المالية المجمع، حيث تشرف على كل المراحل المختلفة وتعمل على التنسيق بين الشركات التابعة لإتمام هذه المهمة على أكمل وجه، حيث تمر عملية توحيد حسابات المجمع على عدة مراحل متسلسلة ومكاملة لبعضها البعض، سنتطرق إليها في المطالب الموالية.

المطلب الأول: العمليات التحضيرية لعملية التوحيد في مجمع Condor

قبل البد بعملية التوحيد المحاسبي، لا بد أولاً من المرور على المرحلة التمهيديّة وذلك بالاطلاع على أي تغيير قد طرأ على شركات المجمع أو القوانين والتشريعات وتعيين المعلومات المتوفرة لضبط محيط المجمع وتحديد الشركات المعنية بعملية التوحيد.

الفرع الأول: اعداد بطاقة فنية لشركات المجمع

أولاً: جمع المعلومات القانونية التي تسمح بالتعريف بالشركات وتحديد حصص الأسهم وحقوق التصويت، مع تحديد التغييرات التي طرأت على محيط المجمع من استبعاد أو انضمام عبر حيازات جديدة أو تنازلات وذلك بالاعتماد على الوثائق التالية:

- عقد تأسيس الشركة.
- السجل التجاري والسجلات التجارية الفرعية للشركة.
- ميثاق الشركاء Le pacte d'associés.
- محضر الاجتماع PV d'assemblée.

ثانياً: اعداد بطاقة فنية عن كل شركة في المجمع تحتوي على معلومات مثل: الشكل القانوني للشركة، النشاط أو الأنشطة التجارية الممارسة، الموارد البشرية، الشركاء، حصص الأسهم وأعضاء مجلس الإدارة. - أنظر الملحق رقم 03-

الفرع الثاني: تكوين محيط المجمع

بعد اعداد البطاقة الفنية للشركات وبالاعتماد على برنامج Excel يتم اعداد جدول ملخص لنسب الأسهم وحقوق التصويت التي تمتلكها الشركة الأم في الشركات التابعة لها. حيث ان هذه العملية ضرورية لحساب نسب الرقابة التي ستحدد الشركات التي ستخضع لعملية التوحيد وكذا طريقة التوحيد المطبقة.

كما هو موضح في الجدول أدناه، حيث تم اختيار شركة SPA Condor IMMO كمثال، تمتلك الشركة الأم SPA Condor Electronics حصة تقدر بـ 50.100 سهم ما يعادل نسبة 99.405% من رأس مال الشركة، وبالتالي تحوز الشركة الأم أغلبية رأس مالها مما يمكنها من ممارسة السيطرة. واستناداً الى ما سبق يمكن لشركة SPA Condor IMMO الانضمام الى المجمع الجبائي كون المساهمة مباشرة وتنفوق 90% وهو ما حدث

الجدول رقم 06: توزيع رأس مال الاجتماعي لشركة SPA Condor IMMO

اسم المساهم	عدد الأسهم	سعر السهم (دج)	قيمة الأسهم (دج)	النسبة %
SPA Condor Electronics	50100	1000	50100000	99,405%
مساهم 2	47,67	1000	47670	0,095%
مساهم 3	47,67	1000	47670	0,095%
مساهم 4	47,67	1000	47670	0,095%
مساهم 5	47,67	1000	47670	0,095%
مساهم 6	47,67	1000	47670	0,095%
مساهم 7	4,67	1000	4670	0,009%
مساهم 8	2,33	1000	2330	0,005%
مساهم 9	2,33	1000	2330	0,005%
مساهم 10	2,33	1000	2330	0,005%
مساهم 11	2,33	1000	2330	0,005%
مساهم 12	13,90	1000	13900	0,028%
مساهم 13	13,90	1000	13900	0,028%
مساهم 14	6,95	1000	6950	0,014%
مساهم 15	6,95	1000	6950	0,014%
مساهم 16	5,96	1000	5960	0,012%
المجموع	50400	16000,00	50400000	100,00%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

في مجمع Condor كانت كل الشركات التابعة خاضعة للرقابة المطلقة وبالتالي سيطبق المجمع طريقة الادماج الكلي في عملية توحيد الحسابات. والجدول الموالي يوضح نسبة الرقابة التي تمتلكها الشركة الأم وكذا نوع الرقابة التي تمارسها على الشركات الخاضعة.

الجدول رقم 07: نسبة ونوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم SPA Condor Electronics على الشركات التابعة

نوع الرقابة الممارسة	نسبة الرقابة (1) + (2)	نسبة المساهمة		اسم الشركة	#
		بشكل غير مباشر (2)	بشكل مباشر (1)		
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	99,75%	-	99,75%	Condor Logistics	1
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	99,48%	-	99,48%	Travocovia	2
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	99,40%	-	99,40%	Condor Immo	3
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	99,00%	-	99,00%	ALVER	4
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	98,25%	-	98,25%	Travocovia Réalisation	5
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	98,00%	-	98,00%	Cristor	6
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	97,78%	-	97,78%	Hôtel Beni Hamad	7
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	97,56%	-	97,56%	GB Pharma	8
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	97,50%	48,50%	49,00%	Batigec	9
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	95,00%	47,00%	48,00%	Travoshop	10
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	94,00%	-	94,00%	Condor Academy	11
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	93,42%	-	93,42%	Khadamaty	13
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	93,42%	-	93,42%	Multimédia	12
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	93,00%	1,00%	92,00%	Aima Industrie	14
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	93,00%	-	93,00%	Condor Engineering	15
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	93,00%	-	93,00%	International Mobile	16
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	90,00%	-	90,00%	Bordj steel	17
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	69,95%	-	69,95%	Enicab	18
رقابة مطلقة (رقابة حقوق)	52,00%	7,00%	45,00%	Condor Dasan	19
رقابة مطلقة (ممارسة بالفعل)	47,00%	6,00%	41,00%	Condor Paratino	20

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

وجدير بالذكر، أن مجمع Condor قام بعملية إعادة هيكلة جذرية لتركيبية رأس مال جميع الشركات التابعة بما فيها الشركة الأم وهذا بهدف التوزيع الصحيح والعادل للأسهم بين الشركة الأم SPA Condor Electronics والمساهمين الآخرين.

المطلب الثاني: إجراءات التوحيد المحاسبي في مجمع Condor

مسار التوحيد المحاسبي في مجمع Condor يمر على عدة مراحل، سنتناول في الفروع الموالية الخطوات العملية لإعداد القوائم المالية

المجمعة:

الفرع الأول: مرحلة المعالجة المتجانسة لحسابات المجمع

أولاً: إعداد مخطط محاسبي

عمل مجمع Condor على إنشاء مخطط محاسبي خاص به ملائماً لهيكله، نشاطه واحتياجاته، حيث يتم فرض المخطط المحاسبي على كل الشركات التابعة ضمن محيط المجمع مهما كان نوع النشاط الممارس. ولا يسمح بإضافة وإنشاء أي حساب إضافي إلا بإذن من مدير عملية التوحيد وهذا من أجل ضمان تجانس مع جميع الشركات الأخرى.

الأهداف:

- تسهيل عملية إجراء التقارب وكشف العمليات التي تتم بين شركات المجمع.
 - من متطلبات البرنامج المحاسبي الخاص بالتوحيد أن تكون جميع حسابات الشركات التابعة متطابقة ليتم التجميع بشكل صحيح.
 - من متطلبات محافظ الحسابات التي يسهر على اعتماد القوائم المالية الخاصة بالمجمع.
- من الحسابات المميزة في المخطط المحاسبي للمجمع هو انشاء حساب فرعي تحت رقم 1990 لكل حساب يتضمن عمليات داخل شركات المجمع، بحيث أن كل محاسب في المجمع يكون مجبراً على تسجيل العمليات التي تتم داخل المجمع في هذا الحساب الفرعي دون حساب آخر، أما العمليات المنجزة مع طرف خارج المجمع فتسجل وفق الصورة المعتادة.

ثانياً: قواعد التقييم والطرق والمبادئ المحاسبية

- تطبق جميع شركات المجمع نفس الممارسات المحاسبية وتتبع نفس قواعد التقييم وهذا لتسهيل عملية التوحيد ولتفادي إعادة معالجة الاختلافات والفروقات، حيث تقوم الشركة الأم والشركات التابعة بـ:
- الاعتماد على طريقة الإهلاك الخطي.
 - تقييم المخزونات وفق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة **CUMP**.

الفرع الثاني: إجراءات التقارب للعمليات داخل المجمع

أولاً: مفهوم العمليات داخل المجمع

العمليات داخل المجمع هي العمليات التي تتم وتسجل محاسبياً بين الشركات التابعة لمجمع Condor، حيث يتعين على الشركة الأم إقصائها على مستوى محاسبة المجمع من أجل تقديم حسابات موحدة تعكس بصدق الوضعية الاقتصادية المحققة. وتقتصر الحسابات الخاصة بالعمليات داخل المجمع على:

1-حسابات الديون والذمم المدينة داخل المجمع: حيث تعتبر الحسابات المدونة في الأسفل الأكثر استعمالا وتداولاً في محاسبة العمليات المنجزة بين شركات المجمع والتي تستعمل عند إعداد كشوفات التقارب.

الجدول رقم 08: حسابات الديون والذمم المدينة للعمليات داخل المجمع

رقم الحساب	اسم الحساب
2380	التسيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات
2610	سندات الفروع المنتسبة
2660	الحسابات الدائنة المحلقة بمساهمات المجمع
2741	القروض والحسابات الدائنة داخل المجمع
2752	الودائع والكفالات المدفوعة
2760	الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة
4091	الموردون المدينون - التسيقات والمدفوعات على الحساب - RRR الواجب الحصول عليه
4110	الزيائن
4117	الزيائن - كفالة الضمان
4180	الزيائن - المنتجات التي تم تعد فواتيرها
4510	عليقات المجمع، أموال مستلمة مرسله
4514	الدفع على الحساب - ضرائب ورسوم الرسم على القيمة المضافة
4515	الدفع على الحساب - الضريبة على أرباح الشركات
4550	الشركاء - الحسابات الجارية
4560	الشركاء - العمليات عن رأس المال
4571	الشركاء - الحصص الواجب دفعها
4587	الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع
4620	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبتات

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2-حسابات الأعباء والنواتج داخل المجمع: وتشمل الحسابات التالية الموضحة في الجدول أدناه. (غير معمول بها حالياً)

الجدول رقم 09: حسابات الأعباء والنواتج للعمليات داخل المجمع

رقم الحساب	اسم الحساب
7001	المبيعات من البضائع
7011	المبيعات من المنتجات التامة المصنعة
7021	المبيعات من المنتجات الوسيطة
7035	المبيعات من المنتجات المتبقية
7041	مبيعات الأشغال
7050	مبيعات الدراسات
7060	تقديم الخدمات الأخرى
7081	منتجات الأنشطة المحلقة
7090	التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

لتسهيل عملية إجراء التقارب بين الشركات ومعرفة الشركة المعنية في التسجيل المحاسبي، تم إعطاء اختصار لكل شركة تابعة للمجمع وهو ترميز داخلي في المجمع، حيث يبدأ هذا الترميز بحرف **S** اختصاراً لكلمة شركة **Société** ثم تليه الحروف من **A** الى **Z** مع رقمين 00 وهذا لتجنب الأخطاء الكتابية التي تحدث عند تسجيل العملية المحاسبية وإمكانية فلترتها والبحث عنها.

الجدول رقم 10: الترميز الداخلي للشركات في مجمع Condor

#	اسم الشركة	الترميز الداخلي في المجمع
1	Condor Electronics	SA00
2	Condor Logistics	SB00
3	Multimédia	SC00
4	Khadamaty	SD00
5	Travocovia	SE00
6	Travocovia Réalisation	SF00
7	Condor Immo	SG00
8	Hôtel Beni Hamad	SH00
9	Bordj steel	SI00
10	GB Pharma	SJ00
11	Enicab	SK00
12	Batigec	SL00
13	Condor Dasan	SM00
14	Travoshop	SN00
15	Condor Paratino	SO00
16	ALVER	SP00
17	Condor Engineering	SQ00
18	Aima Industrie	SR00
19	Condor Academy	SS00
20	International Mobile	SU00
21	Cristor	SV00

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على وثائق المؤسسة.

بالإضافة الى ما سبق، يتم استعمال رمز مساعد **Auxiliaire** عند تسجيل أي عملية في البرنامج المحاسبي كالتالي:

- استعمال حرف **C** اختصاراً لكلمة زبون **Client** اذا قامت الشركة بعملية بيع خدمة أو منتج لشركة أخرى داخل المجمع.

- استعمال حرف **F** اختصاراً لكلمة مورد **Fournisseur** اذا قامت الشركة بعملية شراء خدمة أو منتج من شركة أخرى داخل المجمع.

يتم إضافة بجانب رمز المساعد **Auxiliaire** الترميز الخاصة بالشركة مثلاً **SA00** بحيث يكون رمز المساعد في الأخير بهذا الشكل:

CSA00 أو **FSA00**.

ثانياً: إجراءات عملية التقارب

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في عملية توحيد حسابات المجمع، حيث تهدف هذه المرحلة الى تحديد مختلف العمليات المنجزة بين شركات المجمع والتأكد من صحة المبالغ المسجلة في كلا الطرفين، من أجل ضمان توازن القوائم المالية عند إلغائها في المرحلة التالية، حيث تمر عملية التقارب على عدة مراحل نذكرها كالتالي:

1-تسجيل القيود المحاسبية:

يقوم المحاسب في كل شركة تابعة، بإعادة تسجيل القيد المحاسبي للعملية المنجزة داخل المجمع في برنامج محاسبي خاص يدعى ب: **BIG – Bordereau Intra-Groupe**، وهو برنامج مشترك بين جميع شركات المجمع، خاص فقط بالعمليات المنجزة داخل المجمع، يسهل هذا البرنامج عملية إحصاء وضبط الحسابات المتبادلة من أجل الغائها لاحقاً.

2-التأكد من الأرصدة الافتتاحية:

يتم في البداية التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية لحسابات الحقوق والديون لعمليات داخل المجمع الموضحة أعلاه، من البديهي أن نتساءل لماذا يتم التحقق من الأرصدة الافتتاحية؟ أليس الرصيد الافتتاحي في 2021/01/01 هو نفسه الرصيد الختامي في 2020/12/31؟ تقوم مصلحة التوحيد على مستوى الشركة الأم بالتحقق من الأرصدة الافتتاحية بهدف التأكد من عدم وجود أي تعديلات قد يقوم بها محاسب الشركة التابعة دون إعلام الشركة الأم بذلك، فالمرور مباشرة الى المرحلة الموالية دون التحقق قد يؤدي في النهاية الى عدم توازن القوائم المالية وظهور اختلافات يصعب إدراكها ومعرفة أسبابها.

3-مقارنة أرصدة العمليات المنجزة داخل المجمع:

تحت مسؤولية مصلحة التوحيد في الشركة الأم التي تقوم بمراسلة جميع الشركات التابعة كل سنة (6) أشهر للقيام بإجراء عملية مقارنة فيما بينها لأرصدة العمليات المنجزة داخل المجمع وذلك بإعداد كشوفات تقارب. تقوم الشركة التابعة بإعداد كشف تقارب لكل شركة أخرى داخل المجمع حتى وإن لم تكن بينهم أي عملية داخلية وهذا من أجل إثبات ذلك.

يحتوي كشف التقارب على جزئين: حقوق وديون، حيث يكون الجزء الأول من الكشف الذي يعبر عن الحقوق (الذمم المدينة) للشركة مُعدّ آلياً من طرف البرنامج المحاسبي **BIG**، والجزء المقابل الذي يعبر عن الديون يتم تدوينه يدوياً من طرف الشركة التابعة الأخرى المقابلة وهذا من أجل إضفاء نوع من المسؤولية واثبات الدين على عاتق الشركة. - أنظر الملحق رقم 04 و05-

يُعدّ المجمع بعد إعداد جميع الشركات التابعة كشوفات التقارب لقاءً لجميع محاسبي الشركات التابعة للإمضاء على كشوفات التقارب ومناقشة أرصدة العمليات، حيث نكون أمام حالتين:

-حالة توافق أرصدة الحسابات: في حالة ما اذا كان رصيد الحقوق هو نفسه رصيد الديون، يمضي كل من المحاسبين على كشف التقارب، وتكون عملية الغاء هذه الأرصدة بشكل مباشرة وبدون تعقيدات كما سنوضحه في الفرع الموالي.

-حالة عدم تطابق أرصدة الحسابات: في حالة وجود اختلاف بين الأرصدة وعدم تطابقها، هنا يتم إعداد كشف خاص بالعمليات المتنازع فيها **Relevé des opérations intra-groupes discordantes**. - أنظر الملحق رقم 08-

يتم المناقشة بين محاسبي الشركتين التابعتين والبحث في أمر الاختلاف، حيث تكون أبرز أسباب الاختلاف ما يلي:

- خطأ أو سهو من طرف المحاسب.

- نسيان تسجيل فاتورة أو عملية محاسبية.

- تأخر استلام الفاتورة داخل مصالح الشركة أو بين الشركات التابعة.

- اختلاف بين تاريخ إصدار الشيك أو الفاتورة وقبضه أو استلامه.

بعد تحديد سبب الاختلاف وتدخل مصلحة توحيد الحسابات كمنظم وحكّم، يتم تصحيح العملية المحاسبية في محاسبة الشركة التابعة صاحبة الخطأ ويتم إعداد من جديد كشف تقارب صحيح ويتم الامضاء عليه من كلا الطرفين.

أما في حالة استمرار النزاع وعدم معالجة الاختلاف، تبقى العملية محل نزاع وفق المحظر المعد والمبين أعلاه، ويتم إعداد تسجيل محاسبي خاص في يومية التوحيد بتسجيل مبلغ الاختلاف في الحساب 412 ومحاولة معالجته في الدورة القادمة ان شاء الله.

ثالثا: اعداد كشوفات التقارب داخل المجمع

بعد نقل التسجيلات المحاسبية الى البرنامج المحاسبي **BIG**، يقوم هذا الأخير بإعداد كشف التقارب بفترة القيود المحاسبية المسجلة حسب الترميز الداخلي لكل شركة في المجمع، حيث يتم طباعة جزء الحقوق (الذمم المدينة) بشكل آلي من طرف البرنامج، أما جزء الديون يبقى على الشركة التابعة المقابلة كتابته بخط اليد. نوضح في الأسطر الموالية بعض أمثلة لعمليات محققة بين شركات المجمع وكشوفات التقارب الخاصة بها.

1-مثال عملية شراء وبيع معدات المكتب والاعلام الآلي من SPA Condor Electronics إلى SPA Hôtel Beni Hamad:

يوضح المثال التالي، إحدى العمليات الداخلية في مجمع Condor بين شركتين لعملية شراء وبيع معدات المكتب والإعلام الآلي، حيث كانت التسجيلات المحاسبية في كلا الطرفين كالتالي:

التسجيل المحاسبي لدى شركة SPA Hôtel Beni Hamad لعملية شراء معدات المكتب والإعلام الآلي

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	35100,00	معدات المكتب والإعلام الآلي		21831
35100,00		موردو التثبيات داخل المجمع – F-SA00	40401990	

التسجيل المحاسبي لدى شركة SPA Condor Electronics لعملية بيع معدات المكتب والإعلام الآلي

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	35100,00	الزيائن داخل المجمع – C-SH00		41101990
35100,00		المبيعات من المنتوجات التامة المصنعة	7011	

ملاحظة: لا يوجد رسم على القيمة المضافة، كون العملية معفية من الرسم لأنها تمت بين شركتين في إطار المجمع الجبائي.

بعد نقل التسجيلات المحاسبية الموضحة أعلاه الى البرنامج المحاسبي **BIG**، يتم إعداد كشف التقارب بالشكل التالي:

الجدول رقم 11: كشف التقارب من إعداد الشركة التابعة SPA Condor Electronics مع الشركة SPA Hôtel Beni

Hamad

مبلغ ورصيد الشركة التابعة SPA Hotel Beni Hamad SH			حساب الدين في المقابل	مبلغ ورصيد الشركة التابعة SPA Condor Electronics SA			رقم الحساب		
الرصيد النهائي	تغيرات 2021			الرصيد الختامي 2020	الرصيد النهائي	تغيرات 2021			
	دائن	مدين	دائن			مدين			
76778481,29	35100,00	35100,00	76778481,29	40401990	76778481,29	35100,00	35100,00	76778481,29	41101990

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2- مثال عملية استلام/تقديم خدمة فندقية من طرف SPA Hôtel Beni Hamad إلى SPA Condor Electronics:

توضح العملية التالية، عملية منجزة بين شركتين لاستلام/تقديم خدمة فندقية في إطار المجمع، حيث كانت التسجيلات المحاسبية في

يومية الشراء/البيع كلا الشركتين كالتالي:

التسجيل المحاسبي لدى شركة SPA Hôtel Beni Hamad لعملية تقدم خدمة الفندقية

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	4.604.607,73	الزبائن داخل المجمع - C-SA00		41101990
4.601.607,73		تقديم الخدمات الأخرى	7060	
3.000,00		الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطرف أخرى - رسم الإقامة	4428	

التسجيل المحاسبي لدى شركة SPA Condor Electronics لعملية استلام خدمة الفندقية

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	4.601.607,73	التنقلات والمهمات والاستقبالات		6250
	3.000,00	الضرائب والرسوم الأخرى - رسم الإقامة		6450
4.604.607,73		موردو المخزونات والخدمات داخل المجمع - F-SH00	40101990	

بعد نسخ التسجيلات المحاسبية الموضحة أعلاه من البرنامج المحاسبي المستعمل الى البرنامج الخاص بالعمليات الداخلية **BIG**، يتم إعداد

كشف التقارب بالشكل التالي:

الجدول رقم 12: كشف التقارب من إعداد الشركة التابعة SPA Hôtel Beni Hamad مع الشركة SPA Condor Electronics

مبلغ ورصيد الشركة التابعة SPA Condor Electronics SA			مبلغ ورصيد الشركة التابعة SPA Hotel Beni Hamad SH			رقم الحساب			
الرصيد النهائي	تغيرات 2021		الرصيد الختامي 2020	حساب الدين في المقابل	الرصيد النهائي		تغيرات 2021		الرصيد الختامي 2020
	دائن	مدين				دائن	مدين		
4660640,11	4604607,73	17730728,20	17786760,58	40101990	4660640,11	17730728,20	4604607,73	17786760,58	41101990

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفرع الثالث: مرحلة عملية إقصاء عمليات الداخلية في المجمع

بما أن المجمع يتبع طريقة الإدماج الكلي، يتم في هذه المرحلة إقصاء جميع العمليات المنجزة بين شركات المجمع بنسبة 100%، وذلك بعكس أرصدة حسابات العمليات المتبادلة على مستوى محاسبة الشركة الأم تحديدا في يومية التوحيد **Journal de Consolidation**، حيث تحتوي هذه اليومية على جزئين:

- يومية **T11**: وهي يومية خاصة بإقصاء حسابات الميزانية أبرزها حسابات الحقوق والديون الخاصة بالعمليات داخل المجمع.

- يومية **T12**: يتم التقيد في هذه اليومية التسجيلات المحاسبية الخاصة بإقصاء حسابات الإيرادات والاعباء للعمليات الداخلية في المجمع.

سنستعرض في الأسطر الموالية بعض القيود المحاسبية لعملية الإقصاء التي تتم على مستوى يومية التوحيد في الشركة الأم.

مثال عملية شراء وبيع معدات المكتب والاعلام الآلي من SPA Condor Electronics إلى SPA Hôtel Beni Hamad:

بالرجوع الى المثال الأول المذكور مسبقا، كون الشركة SPA Hôtel Beni Hamad قامت بشراء تثبيت من شركة داخل المجمع، فعملية إقصاء هذه العملية تتطلب معالجة محاسبية خاصة، حيث يتم تحويل حساب التثبيتات -21831- الى حساب الإنتاج المثبت للأصول العينية -732-، ثم الغاء الايراد المسجل بعكس رصيد الحساب 732، يكون قيد الغاء العملية على مستوى يومية التوحيد في الشركة الأم SPA Condor Electronics بالقيد التالي:

التسجيل المحاسبي لعملية تحويل حساب التثبيتات -21831- معدات المكتب والإعلام الآلي الى حساب 732

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	35100,00	الإنتاج المثبت للأصول العينية		73200
35100,00		معدات المكتب والإعلام الآلي	21831	

بالنسبة لقيد الغاء الديون والذمم المدينة فيكون بعكس رصيد الحسابات في يومية التوحيد وهذا بهدف إزالة أثرها على مستوى

الميزانية، ويكون بالقيد التالي:

التسجيل المحاسبي في يومية T11 لعملية إقضاء الديون والذمم المدينة لعملية شراء وبيع معدات المكتب والإعلام الآلي

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	35100,00	موردو التثبيتات داخل المجمع – F-SA00		40401990
35100,00		الزبائن داخل المجمع – C-SH00	41101990	

اما قيد الغاء الإيرادات المسجلة فيكون بعكس رصيد الحسابات في يومية التوحيد بالضبط في يومية T12 بالقيد التالي:

التسجيل المحاسبي في يومية T12 لعملية إقضاء الايرادات لعملية شراء وبيع معدات المكتب والإعلام الآلي

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	35100,00	المبيعات من المنتجات التامة المصنعة		7011
35100,00		الإنتاج المثبت للأصول العينية	7320	

بمذه الطريقة تكون عملية الشراء والبيع التي تمت في اطار المجمع تم الغائها كليا وحذف أثرها على مستوى الميزانية وجدول النتائج ويقدم المجمع الآن قوائم مالية تعبر بصدق عن الوضعية الاقتصادية المحققة.

الفرع الرابع: مرحلة إدماج حسابات المجمع

بما أن المجمع يتبع أسلوب التوحيد المباشر وكون عملية التوحيد مركزية تتم على مستوى مصلحة توحيد الحسابات في الشركة الأم، تقوم كل الشركات التابعة بعد تاريخ إقفال الحسابات بإرسال ملف يتضمن محاسبتها الى الشركة الأم، لتقوم هذه الأخيرة بعملية دمج حسابات ميزان المراجعة بعد الجرد لكل الشركات مع بعض بند بنند بنسبة 100%.

الفرع الخامس: إلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة

من أهم مراحل عملية توحيد الحسابات، مرحلة الغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة، حيث تسجل هذه المرحلة في يومية التوحيد بالتحديد يومية T13 على مستوى محاسبة الشركة الأم وتضم العمليات التالية:

- الغاء سندات المساهمة.

- تحديد حصة المجمع وفوائد خارج المجمع (حقوق الأقلية) وذلك حسب نسبة الفائدة.

نظرا للعدد الكبير من الشركات التابعة في مجمع Condor، سنوضح فيما يلي التسجيلات المحاسبية لعملية الغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة بأخذ عينتين فقط من المجمع كأمثلة.

التسجيل المحاسبي لإلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة لشركة SPA Khadamaty

المبلغ		بيان العملية	الحساب
دائن	مدين		
	100.000.000,00	رأس المال - رأس المال - SD	1011
	10.000.000,00	احتياطات - احتياطات قانونية - SD	1060
	21.748.410,00	احتياطات - احتياطات خاصة - SD	1060
	228.919.602,85	احتياطات - احتياطات اختيارية - SD	1060
243.516.057,60		احتياطات خاصة - فارق التوحيد - التعديل الناجم عن التغييرات في الطرق - SD	1065
658.000,00		فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات قانونية - SD	1040
1.431.045,38		فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات خاصة - SD	1040
15.062.909,87		فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات اختيارية - SD	1040
6.580.000,00		فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - رأس المال - SD	1040
93.420.000,00		سندات المساهمة شركات التابعة - رأس المال - SD	2610
360.668.012,85	360.668.012,85	المجموع	

التسجيل المحاسبي لإلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة لشركة SPA Hôtel Beni Hamad

المبلغ		بيان العملية	الحساب
دائن	مدين		
	90.000.000,00	رأس المال - رأس المال - SH	1011
	1.121.055,32	فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - ترحيل من جديد - SH	1040
	9.000.000,00	احتياطات - احتياطات قانونية - SH	1060
	111.256.568,45	احتياطات - احتياطات أخرى - SH	1060
68.257.761,64		احتياطات خاصة - فارق التوحيد - التعديل الناجم عن التغييرات في الطرق - SH	1065
199.999,98		فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات قانونية - SH	1040
2.472.367,94		فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - احتياطات أخرى - SH	1040
1.999.999,80		فارق التقييم - فوائد خارج المجمع - رأس المال - SH	1040
50.447.494,41		ترحيل من جديد دائن - ترحيل من جديد - SH	1100
88.000.000,00		سندات المساهمة شركات التابعة - رأس المال - SH	2610
211.377.623,77	211.377.623,77	المجموع	

المطلب الثالث: تقنية التجميع الجبائي للرسم على القيمة المضافة في مجمع Condor

سنحاول في هذا المطلب استعراض الخطوات العملية التي يقوم بها الطاقم المحاسبي المختص والتابع للشركة الأم، الذي يتولى عملية التوحيد الجبائي والعمل على تطبيق النصوص والتشريعات الجبائية المختلفة، بالإضافة إلى عمليات التحيين الدوري لآليات العمل كلما طرأ تعديل في قوانين المالية السنوية، وصولاً إلى إعداد التصريحات على مستوى الشركة الأم، والتي بدورها تتولى تجميع الرسم على القيمة المضافة الخاص بمختلف الشركات التابعة، والتصريح به على مستوى مديرية كبريات الشركات عبر البوابة الالكترونية جبائتك بصورة موحدة.

الفرع الأول: إعداد القوائم الفردية الملخصة للرسم على القيمة المضافة للشركات التابعة

كما تم التطرق له في الشق النظري فإن جميع الشركات التي تستوفي الشروط القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري والجبائي، تستفيد من جملة من المزايا الجبائية أبرزها إعفاء كافة العمليات التي تتم داخل المجمع من الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى هذا ضرورة تولي الشركة الأم تجميع هذا الرسم والتصريح به، ناهيك على باقي المعاملات التي تتم مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين. ولضبط كل هذه العمليات المعقدة عمل الطاقم المكلف بالجبائية على مستوى شركة SPA Condor Electronics وعلى رأسها المسؤول المكلف بالتوحيد على إنشاء قاعدة بيانات موحدة ترسل إليها كافة القوائم الفردية الملخصة للرسم على القيمة المضافة للشركات التابعة، والتي يتم إعدادها وترتيبها من طرف المسؤول على التصريحات الجبائية على مستوى كل شركة تابعة للمجمع، مما يسهل في النهاية إجراء عملية التجميع الجبائي للرسم، هذه القوائم تحتوي على جملة من العناصر التي من الضروري توفرها بشكل إلزامي تجسيدا لمبدأ التجانس، أبرز هذه العناصر موضحة في الجدول أدناه.

الجدول رقم 13: محتوى القوائم الفردية الملخصة للرسم على القيمة المضافة للشركات التابعة

البيانات التعريفية بالشركة	البيانات الخاصة بالنشاط والمعاملات للشركة
اسم الشركة التابعة	قرار الامتياز المتحصل عليه من الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار ANDI
الترميز الداخلي في المجمع	التصريح برقم الأعمال للشهر
عنوان النشاط	قائمة فواتير البيع
النشاط الممارس	قائمة فواتير البيع المحققة بين شركات المجمع
رقم التعريف الجبائي NIF	الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات
رقم المادة الجبائية	الرسم على القيمة المضافة على السلع القابلة للاهلاك
رقم التعريف الجبائي لمديرية كبريات الشركات TIN	ملخص التصريحات الجبائية للشهر
الشهر المعني بالتصريح مع توضيح السنة المعنية	مبالغ الرسم على النشاط المهني حسب البلديات
-	ملحق -أ- خاص بتحويلات الرسم على القيمة المضافة على المبيعات المحولة للمجمع
-	ملحق -ب- خاص بتحويلات الرسم على القيمة المضافة قابلة للخصم المحولة للمجمع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على وثائق المؤسسة.

بعدما يتم إدخال وضبط كافة المعلومات المتعلقة بالمعاملات الاقتصادية في الفترة المعنية، تقوم الشركات التابعة بالتصريح بسلسلة التصريحات الشهرية G50 الخاصة بما دون التصريح بالرسم على القيمة المضافة الذي يبقى من صلاحيات الشركة الأم، كما سنرى في الفرع الموالي.

الفرع الثاني: إعداد القوائم المجمعة للرسم على القيمة المضافة

بعد إعداد القوائم الفردية الملخصة للرسم على القيمة المضافة من طرف كل مسؤول في الشركات التابعة وإرسالها الى مصلحة الجباية في الشركة الأم التي تحتوي على قاعدة بيانات موحدة، يتم مراجعة كل المعلومات والتأكد من توفرها قبل بدأ عملية تجميع الرسم على القيمة المضافة. - أنظر الملحق رقم 06-

نظرا لحجم المعاملات داخل المجمع تم اختيار شهر جانفي 2021 كعينة لعرض مراحل تجميع الرسم من خلال إعداد القوائم

التالية:

أولا: قائمة خاصة بالرسم على القيمة المضافة على المبيعات المجمعة

وهي ملخص لجل العمليات البيع المختلفة والتي تقوم بها الشركات التابعة للمجمع على مستوى السوق مع كافة المتعاملين، والملاحظ أنه وبعد تعديل نسبة الرسم على القيمة المضافة من 17% إلى 19% بقيت العقود المبرمة بنسبة 7% و 17% قبل إصدار القانون على حالها ولم يتم تعديلها إلى أن يتم تحصيل كافة وضعيات الأشغال أو الفواتير المدرجة في تلك العقود، وإليك الجدول الملخص لكافة المعاملات التي تخص الشركات المدرجة في المجمع الجبائي:

الجدول رقم 14: ملخص للرسم على القيمة المضافة على المبيعات (TVA sur ventes) لشهر جانفي 2021

#	اسم الشركة	ترميز الشركة	7%	9%	17%	19%	مجموع ر.ق.م على المبيعات
1	CONDOR ELECTRONICS	SA00				275.279.583,17	275.279.583,17
2	CONDOR LOGISTICS	SB00				1.053.613,88	1.053.613,88
3	TRAVOCCOVIA	SE00	597.914,07		1.292.280,90	1.120.824,37	3.011.019,34
4	TRAVOCCOVIA REALISATION	SF00		514.000,66		1.731.235,29	2.245.235,95
5	CONDOR IMMO	SG00		2.042.719,27		47.899,16	2.090.618,43
6	BORDJ STEEL	SI00				26.789.889,36	26.789.889,36
7	KHADAMATY	SD00				19.351.253,47	19.351.253,47
8	GB PHARMA	SI00				86.982,02	- 86.982,02
9	MULTIMEDIA	SC00				-	-
10	HOTEL BENI HAMAD	SH00		108.290,39			108.290,39
11	ALVER	SP00				11.183.824,00	11.183.824,00
	المجموع العام		597.914,07	2.665.010,32	1.292.280,90	336.471.140,68	341.026.345,97

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

ثانيا: قائمة خاصة بالرسم على القيمة المضافة على المشتريات المجمعة

يتم كذلك وبنفس الطريقة تجميع كافة مبالغ الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالمشتريات الخاصة بكل شركة تابعة للمجمع الجبائي من أجل معرفة المبلغ الاجمالي الخاص بالمجمع ككل وهو ملخص في الجدول أدناه.

الجدول رقم 15: الجدول الملخص للرسم على القيمة المضافة على المشتريات (TVA sur achats) لشهر جانفي 2021

#	اسم الشركة	ترميز الشركة	ر.ق.م. على السلع والخدمات	ر.ق.م. على السلع المهتلكة	ر.ق.م. المرحلة	مجموع ر.ق.م. على المشتريات
1	CONDOR ELECTRONICS	SA00	105.592.368,19	1.768.094,73		107.360.462,92
2	CONDOR LOGISTICS	SB00	581.990,05		927.597,26	1.509.587,31
3	TRAVOCCOVIA	SE00	1.009.599,68		8.007.856,02	9.017.455,70
4	TRAVOCCOVIA REALISATION	SF00		100.429,63	9.909.804,15	10.010.233,78
5	CONDOR IMMO	SG00	38.849,92		8.809.302,88	8.848.152,80
6	BORDJ STEEL	SI00	15.212.656,43			15.212.656,43
7	KHADAMATY	SD00	17.929,92		261.213,18	279.143,10
8	GB PHARMA	SI00			268.124,02	268.124,02
9	MULTIMEDIA	SC00				-
10	HOTEL BENI HAMAD	SH00	76.066,82		122.299,08	198.365,90
11	ALVER	SP00	4.643.276,26	6.745,00	1.247.222,69	5.897.243,95
	المجموع العام		127.172.737,27	1.875.269,36	29.553.419,28	158.601.425,91

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

ثالثا: قائمة خاصة بالرسم على القيمة المضافة على المشتريات والمبيعات المعاد تحويلها والمؤجلة الجمعة

بعد إعداد الجدولين الملخصين للرسم على المبيعات والمشتريات، يتم بعدها إدراج الرسم على القيمة المضافة المعاد تحويلها إن وجدت كما هو موضح، كما يتم معرفة الرصيد إما مؤجل أو واجب الدفع كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 16: ملخص الرسم على القيمة المضافة المعاد تحويلها أو المؤجلة أو الوجبة الدفع (TVA à Reverser - Précompte) لشهر جانفي 2021 (- à Payer)

#	اسم الشركة	ترميز الشركة	المعاد تحويلها	ر.ق.م. واجبة الدفع	ر.ق.م. المؤجل
1	CONDOR ELECTRONICS	SA00		167.919.120,25	
2	CONDOR LOGISTICS	SB00			- 455.973,43
3	TRAVOCCOVIA	SE00	301.447,38		- 5.704.988,98
4	TRAVOCCOVIA REALISATION	SF00			- 7.764.997,83
5	CONDOR IMMO	SG00			- 6.757.534,37
6	BORDJ STEEL	SI00		11.577.232,93	
7	KHADAMATY	SD00	115.500,00	19.072.110,37	
8	GB PHARMA	SI00			- 355.106,04
9	MULTIMEDIA	SC00			
10	HOTEL BENI HAMAD	SH00			- 90.075,51
11	ALVER	SP00		5.286.580,05	
	المجموع العام		416.947,38	203.855.043,60	- 21.128.676,16

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية لتجميع الرسم على القيمة المضافة

كما تم التطرق له في مراحل التجميع الخاص بالرسم على القيمة المضافة على المبيعات والمشتريات، كذلك التوحيد المحاسبي هو عبارة عن ترجمة لهذه العمليات في شكل تقييد محاسبي، بداية من القيود الخاصة بتسوية الرسم على القيمة المضافة في نهاية الشهر على مستوى كل شركة على حدا، وبعدها عمليات تحويل المبالغ المقيدة في الحسابات إلى الحسابات المجمعة في الشركة الأم، وصولا أخيرا إلى تجميع وتسديد الرسم من طرف الشركة الأم، وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذه المرحلة.

أولا: تسوية وتحويل الرسم على القيمة المضافة بتاريخ 2021/01/31 في الشركات التابعة

سيتم اختيار حالتين مختلفتين في التقييم المحاسبي، الحالة الأولى تحتوي على رسم على القيمة المضافة مستحق الدفع à payer والحالة الثانية على رسم على القيمة المضافة مؤجل Précompte لشهر جانفي 2021.

الحالة الأولى: الشركة التابعة SPA Khadamaty - SD

بالنسبة لشهر جانفي 2021 كانت حالة تسوية الرسم على القيمة المضافة في الشركة التابعة SPA Khadamaty

مستحقة الدفع، وفق التسجيل المحاسبي أدناه:

التسجيل المحاسبي لعملية تسوية الرسم على القيمة المضافة لشهر جانفي 2021 في الشركة التابعة SPA Khadamaty

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	19.466.753,47	الرسم على القيمة المضافة المحصلة على المبيعات		44571000
279.143,10		الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	44566000	
19.187.610,37		الرسم على القيمة المضافة مستحق الدفع	44550000	

في التسجيل المحاسبي الموالي، يتم تحويل مبلغ الرسم على القيمة المضافة مستحق الدفع إلى الشركة الأم SPA Condor Electronics لتقوم هذه الأخيرة بعملية التجميع، لكن بسبب كثرة العمليات ومن أجل الاستفادة من هذه الخاصية والتخفيف على الخزينة، لا يتم تحويل النقدية الخاصة بالرسم ويتم الاكتفاء بتسجيله كدين في الجانب الدائن للحساب 4514 وفق القيد التالي:

التسجيل المحاسبي لعملية تحويل الرسم على القيمة المضافة لشهر جانفي 2021 في الشركة التابعة SPA Khadamaty إلى

الشركة الأم SPA Condor Electronics

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	19.187.610,37	الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع		44550000
19.187.610,37		الدفع على الحساب - الرسم على القيمة المضافة - SD	45140009	

الحالة الثانية: شركة SPA Hôtel Beni Hamad

على عكس الحالة الأولى ومن خلال التقييد المحاسبي لشركة SPA Hôtel Beni Hamad يتبين انه لديها رسم على القيمة المضافة مؤجل الدفع Précompte ، موضح كالتالي:

التسجيل المحاسبي لعملية تسوية الرسم على القيمة المضافة لشهر جانفي 2021 في الشركة التابعة SPA Hôtel Beni Hamad

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	108.290,39	الرسم على القيمة المضافة المحصلة على المبيعات		44571000
	90.075,51	تسبيقات الرسم على القيمة المضافة		44568000
198.365,90		الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	44566000	

بعد تسجيل القيد الأول، يتم مطالبة الشركة الأم SPA Condor Electronics بتحويل مبلغ الرسم على القيمة المضافة الى الشركة SPA Hôtel Beni Hamad كونه رسم على القيمة المضافة مؤجل الدفع Précompte، يتم الاكتفاء بتقييده في الجانب الدائن للحساب 4514 كذمم مدينة (حقوق) الى غاية ترصيده مستقبلا، وفق القيد التالي:

التسجيل المحاسبي لعملية تحويل الرسم على القيمة المضافة لشهر جانفي 2021 في الشركة التابعة SPA Hôtel Beni Hamad الى الشركة الأم SPA Condor Electronics

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	90.075,51	الدفع على الحساب - ضرائب ورسوم الرسم على القيمة المضافة - SH		45140005
90.075,51		تسبيقات الرسم على القيمة المضافة	44568000	

ثانيا: تجميع الرسم على القيمة المضافة بتاريخ 2021/01/31 في الشركة الأم SPA Condor Electronics

بعد استلام الشركة الأم SPA Condor Electronics كل تحويلات الرسم على القيمة المضافة من طرف الشركات التابعة في اطار المجمع الجبائي، إما رسم على القيمة المضافة مستحق الدفع أو رسم على القيمة المضافة مؤجل الدفع، وبعد تسوية الرسم على القيمة المضافة لشهر جانفي الخاص بالشركة الأم أيضا، تقوم الشركة الأم في الأخير بعملية التجميع للرسم على القيمة المضافة وتحديد الرصيد النهائي من خلال القيد التالي:

التسجيل المحاسبي لعملية تجميع الرسم على القيمة المضافة لشهر جانفي 2021 على مستوى الشركة الأم SPA Condor
Electronics

المبلغ		بيان العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	11.577.233,00	الدفع على الحساب - الرسم على القيمة المضافة - SI		45140006
	19.187.610,00	الدفع على الحساب - الرسم على القيمة المضافة - SD		45140009
	5.286.580,00	الدفع على الحساب - الرسم على القيمة المضافة - SP		45140010
	167.919.120,00	الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع - SA		44550000
5.704.989,00		الدفع على الحساب - الرسم على القيمة المضافة - SE	45140001	
7.664.568,00		الدفع على الحساب - الرسم على القيمة المضافة - SF	45140002	
6.857.964,00		الدفع على الحساب - الرسم على القيمة المضافة - SG	45140003	
455.973,00		الدفع على الحساب - الرسم على القيمة المضافة - SB	45140004	
90.076,00		الدفع على الحساب - الرسم على القيمة المضافة - SH	45140005	
355.106,00		الدفع على الحساب - الرسم على القيمة المضافة - SJ	45140008	
182.841.867,00		ر.ق.م مستحقة الدفع للمجمع - G50 الموحدة	44552000	

بعد عملية التقييد المحاسبي، تقوم الشركة الأم SPA Condor Electronics بإعداد تصريح G50 الخاص بالشهر جانفي 2021 عن طريق البوابة الإلكترونية "جبايتك" ودفع المستحقات الواجبة عليها، وتكتفي الشركات التابعة كما تم الإشارة إليها مسبقا بعدم إدراج الرسم على القيمة المضافة في تصريحتها الشهرية مع كتابة ملاحظة في التصريح "الدفع مركزي على مستوى الشركة الأم".

المبحث الثالث: الامتيازات الجبائية المحققة في اطار المجمع الجبائي لمجمع Condor

من خلال هذه الدراسة الميدانية تم اختيار مجمع Condor كونه يحتوي على المجمع الجبائي التي يعمل على الاستفادة من مختلف الامتيازات الجبائية التي منحها المشرع على عكس بعض المجمعات الاخرى وهذا بهدف تخفيض التكاليف الجبائية.

سننتظر في هذا المبحث الى حصيلة الامتيازات الجبائية التي تحصل عليها مجمع Condor بالمفهوم الجبائي لمختلف الضرائب من الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات.

المطلب الأول: الرسم على القيمة المضافة

من خلال معطيات الجدول، نلاحظ أن رقم الاعمال المنجز في اطار المجمع كان له هو كذلك حصة من هذه الامتيازات، حيث استفاد المجمع من اعفاء على الرسم على القيمة المضافة ببلغ إجمالي يقدر بـ 314.776.812 دج وهو مبلغ معتبر يعمل على تفادي العسر المالي وتوفير سيولة دائمة في نقدية شركات المجمع.

الجدول رقم 17: ملخص الرسم على القيمة المضافة المعفي بين الشركات التابعة للمجمع الجبائي

#	اسم الشركة	رقم الاعمال في اطار المجمع	الرسم على القيمة المضافة
1	ALVER	-	-
2	Bordj steel	33.213.951,04	6.310.650,70
3	Condor Electronics	587.867.349,99	111.694.796,50
4	Condor Immo	-	-
5	Condor Logistics	505.703.789,02	96.083.719,91
6	GB Pharma	6.581.406,06	1.250.467,15
7	Hôtel Beni Hamad	2.824.559,05	536.666,22
8	Khadamaty	32.028.587,63	6.085.431,65
9	Multimédia	140.748.392,11	26.742.194,50
10	Travocovia	154.588.450,38	29.371.805,57
11	Travocovia Réalisation	193.163.582,94	36.701.080,76
	المجموع	1.656.720.068,22	314.776.812,96

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: الرسم على النشاط المهني

جدير بالذكر ان الرسم على النشاط المهني يعتبر من الأعباء التي تثقل عاهل الشركات بتخفيض نتيجة الدورة بشكل ملحوظ. حيث يلاحظ من خلال القراءة الأولية للجدول الموضح أدناه، أن المجمع استفاد من إعفاء من الرسم على النشاط المهني بـ 25.669.095 دج أي بنسبة 2%، ولا يفوتنا ان ننوه أنه من خلال الجدول نلاحظ ان بعض الشركات مثل SPA Multimédia استفادة من إعفاء كلي 100% من الرسم على النشاط المهني لرقم أعمالها الإجمالي كونه كان محققا كليا مع شركات المجمع وهذا مما يساهم من رفع نتيجة الدورة.

الجدول رقم 18: ملخص الرسم على النشاط المهني المعفي بين الشركات التابعة للمجمع الجبائي

#	اسم الشركة	الرسم على النشاط المهني الإجمالي (1)	الرسم على النشاط المهني خارج المجمع	الرسم على النشاط المهني في اطار المجمع (2)	نسبة الإستفادة (1)/(2)
1	ALVER	7.225.824,51	7.225.824,51	-	0,00%
2	Bordj steel	43.367.738,89	42.703.459,87	664.279,02	1,53%
3	Condor Electronics	499.943.934,35	491.125.924,10	8.818.010,25	1,76%
4	Condor Immo	4.585.920,91	4.585.920,91	-	0,00%
5	Condor Logistics	9.123.815,04	1.538.258,20	7.585.556,84	83,14%
6	GB Pharma	110.021,77	44.207,71	65.814,06	59,82%
7	Hôtel Beni Hamad	1.208.636,10	1.152.144,91	56.491,18	4,67%
8	Khadamaty	16.030.736,38	15.390.164,63	640.571,75	4,00%
9	Multimédia	2.814.967,84	-	2.814.967,84	100,00%
10	Travocovia	12.781.302,67	9.689.533,66	3.091.769,01	24,19%
11	Travocovia Réalisation	3.627.624,59	1.695.988,76	1.931.635,83	53,25%
	المجموع	600.820.523,03	575.151.427,25	25.669.095,78	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: الضريبة على أرباح الشركات

فقد المجمع Condor الجبائي بسبب عدم ثبات التشريعات امتيازا هاما ضمن الامتيازات الجبائية الممنوحة في اطار مجمع الشركات، ألا وهو تطبيق معدل ضريبة على أرباح الشركات موحد موافق لرقم الأعمال المتوقف، في حالة مجمع Condor كان المعدل سيكون 19%.

خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى مجمع Condor تم التعرف على آليات التوحيد المحاسبي والجبايي في المجمع، ومحاولة إسقاط الدراسة النظرية على واقعها العملي ومن خلال ما جاء العمل به في المجمع، أن المشرفين على التوحيد المحاسبي وبالرجوع إلى الإجراءات التقنية والمحاسبية نجد أن الشركة الأم تحوز وبصفة مباشرة على أغلبية رأس المال في الشركات الفرعية، مما يمكنها من ممارسة السيطرة ومما يسهل عملية التوحيد الجبايي، وبالتالي هي موافقة بذلك للنصوص والتشريعات المحاسبية والجبايية، وبما أن كل الشركات خاضعة للرقابة المطلقة نجد أن المجمع بهذا الشكل يعتمد ويطبق طريقة الإدماج الكلي في عملية التوحيد.

أما فيما يخص إجراءات التوحيد المحاسبي فالطاقم المشرف على هذه العملية قام بإجراء مراحل متعددة، وصولاً إلى التوحيد النهائي، بدايةً بمرحلة تجانس المعطيات من خلال إعداد مخطط محاسبي موحد يساعد جميع القائمين على التسجيلات المحاسبية بتسجيل العمليات بنفس الطريقة، وأي خلق للحسابات الجديدة لا يتم إلا عن طريق الإشراف الشخصي من قبل المسؤول الأول لعملية التوحيد، بالإضافة إلى ذلك قام المجمع باستعمال نفس الطرق للتقييم وتبني نفس المبادئ المحاسبية من أبرزها طريقة الإهلاك الخطي والتكلفة الوسطية المرجحة لتقييم المخزون.

ثم تليها المرحلة الثانية والتمثلة في إجراءات التقارب للعمليات داخل المجمع والتمثلة أساساً في العمليات التي تكون بين الشركات المكونة للمجمع، فبمجرد تقييدها وتسجيلها محاسبياً لئلا يفتقد إقصاؤها من طرف الشركة الأم في عملية التوحيد في المراحل المبينة فيما بعد وهي محصورة أساساً في ثمانية عشرة (18) حساباً.

لتأتي المرحلة الثالثة والتي تمثل عملية إقصاء العمليات الداخلية والناشئة أساساً في العمليات المحققة بين الشركات المجمع كما سلف ذكره، وتعتبر هذه العملية من أهم المهام وأصعبها كونها تبرز حقيقة الوضعية الاقتصادية الحقيقية للمجمع كأنه شركة واحدة، لتليها عملية دمج باقي حسابات والمستخرجة من ميزان المراجعة بعد الجرد بنسبة 100%، ليقوم الطاقم المشرف كمرحلة أخيرة بإلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة .

كل هذه المراحل في التوحيد المحاسبي يعقبه امتيازات جبايية في إطار التوحيد الجبايي من خلال الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني حيث ومن خلال استعراض المراحل المتبعة بدايةً من إعداد قوائم البيانات الخاصة بكل شركة يليها إعداد البيانات الشاملة للمجمع ككل، وكيفية إعداد التصريحات الجبايية الشهرية المتمثلة في سلاسل G50 ومعرفة مبالغ المالية المستفاد منها في إطار الامتياز المتأني من كل هذه العمليات، وصولاً إلى التصريح النهائي للضريبة على أرباح الشركات، كل هذه العمليات لخصت إجراءات التوحيد الجبايي في مجمع Condor وأبرزت كافة امتيازاته.

الخاتمة

الخاتمة:

باتتشار العولمة واشتداد المنافسة وطنيا ودوليا، شهد الاقتصاد ظهور العديد من التكتلات الاقتصادية من أبرزها مجموعات الشركات التي تسعى إلى ضمان بقائها ونجاحها، وعليه فرض على المجمعات الاهتمام بتقنية التوحيد المحاسبي لما يمكن ان تقدمه من مزايا، حيث تهدف هذه المجمعات إلى تقديم قوائم المالية تعكس الصورة الصادقة للأداء والوضعية المالية للمجمع ككل كأنه كيان واحد.

عالجت هذه الدراسة موضوع المعالجة المحاسبية والجبائية لمجمعات الشركات، وذلك انطلاقا من الفرضيات والمنهج المعتمد المشار إليه في المقدمة، قمنا في الفصل الاول بعرض مفاهيم عامة حول المجمعات، استخلصنا فيه المزايا والأهداف من وراء تكوينه وتعرفنا على مكوناته ومحيطه، ثم تطرقنا في المبحث الثاني والثالث الى تقنية التوحيد المحاسبي والإجراءات المتبعة في هذه العملية حيث استخلصنا ان التوحيد المحاسبي يمر عبر أربعة مراحل متسلسلة يطبق فيها طرق مختلفة تختلف باختلاف نوع الرقابة التي تمارسها الشركة الأم على الشركات التابعة، واستخلصنا أيضا انه يوجد نوع من التوافق في طرق التوحيد المعتمدة في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وتطرقنا في المبحث الأخير من هذا الفصل الى جباية مجمع الشركات الذي توصلنا فيها ان المجمع في المفهوم الجبائي يستفيد من مجموعة من الامتيازات الجبائية التي تعمل على تخفيض التكاليف الجبائية.

من خلال الفصل الثاني الذي كان دراسة حالة للمجمع Condor سعيا منا للتعرف حول التقنيات المستعملة وكذا مسار عملية توحيد حسابات المجمع، واتضح ان مجمع Condor متكون من واحد وعشرون شركة ينقسم بدوره الى مجمع جبائي يحتوي على إحدى عشرة شركة، تمارس شركة الأم SPA Condor Electronics رقابة مطلقة عليهم وبالتالي اعتمدت على طريقة الإدماج الكلي في عملية توحيد الحسابات والتي مرت على عدة مراحل نذكرها باختصار: مرحلة تجانس، مرحلة الادماج، مرحلة التقارب، مرحلة الاقضاء ومرحلة الغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة ثم اختتمنا الدراسة بعرض حصيلة الامتيازات الجبائية التي استفاد منها مجمع Condor.

استخلاصا لما سبق، يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات، نتائج الدراسة، التوصيات وآفاق الدراسة كما يلي:

اختبار فرضيات الدراسة:

انطلاقا من طريقة معالجة الدراسة وذلك بالاعتماد على أربع فرضيات وباستعراض مختلف جوانب الموضوع كانت نتائج اختبار الفرضيات كالتالي:

الفرضية الأولى: تنص أن توحيد حسابات المجمع يتم وفق طريقة الادماج الكلي، الادماج النسبي او طريقة المعادلة وهذا حسب نوع الرقابة التي تخضع لها الشركة التابعة، فقد تحققت، حيث ان طرق التوحيد المتاحة حسب النظام المحاسبي المالي هي طريقة الادماج الكلي وطريقة المعادلة، اما حسب معايير المحاسبة الدولية فهي طريقة الادماج الكلي، المعادلة والادماج النسبي التي تم التخلي عنها بعد تعديلات سنة 2011، وتحدد طريقة التوحيد المطبقة تباعا لنوع الرقابة التي تخضع لها الشركة التابعة.

الفرضية الثانية: والتي تدور حول المراحل المتبعة لعملية توحيد واعداد القوائم المالية المجموعة ، فتم إثباتها، حيث ان مسار عملية إعداد القوائم المالية المجموعة يمر عبر أربعة مراحل متسلسلة ومتكاملة بادئ ذي بدء بتجانس المعطيات الى ادماج مختلف القوائم المالية الفردية للشركات التابعة والشركة الأم ثم إقصاء العمليات البنينة ووصولاً أخيراً الى إلغاء سندات المساهمة وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة.

الفرضية الثالثة: تعفى العمليات المنجزة بين شركات المجمع من الرسم على النشاط المهني ومن الرسم على القيمة المضافة ويطبق معدل الضريبة على أرباح الشركات لرقم الأعمال المتفوق، **تعتبر هذه الفرضية صحيحة**، حيث أعطى المشرع الجزائري امتيازات جبائية خاصة للمجمع الجبائي تمثلت في إعفاء العمليات المنجزة بين شركات المجمع من الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، رسم التسجيل وإعفاء فوائض القيم الخاصة بالتنازل من الضريبة على أرباح الشركات بالإضافة الى الامتياز الضائع بعد تعديلات قانون المالية 2022 وهو معدل موحد للضريبة على أرباح الشركات.

الفرضية الرابعة: تم تأكيد صحة هذه الفرضية والتي مفادها "قيام مجمع Condor بإعداد القوائم المالية المجمع وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي"، إذ يلتزم مجمع Condor بتقديم قوائم مالية مجمعة وذلك بتطبيقه طريقة الإدماج الكلي والكيفيات التقنية للتوحيد المنصوص عليهما في النظام المحاسبي المالي.

من خلال دراستنا لهذه الموضوع، الذي تناولنا فيه المعالجة المحاسبية والجبائية لمجمعات الشركات وتطبيق الجانب النظري في مجمع Condor، توصلنا الى مجموعة من النتائج سنستعرضها في الأسطر الموالية.

نتائج الدراسة النظرية:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب البحث من الناحية النظرية يمكن ايجاز أهم النتائج المستخلصة في النقاط التالية:

- اهتمام المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات الجذرية للمنظومة المحاسبية للتوحيد من خلال النصوص والتشريعات القانونية الصادرة، هذا ما مهد إلى تكوين وانتشار الشركات المجمع في الجزائر.
- اكتفاء النظام المحاسبي بتبني طريقتي الإدماج الكلي والمعادلة وفق نوعين من الرقابة: الرقابة المطلقة والتأثير الملموس، على عكس المعايير المحاسبية التي تبنت الطريقتين وفق الأنواع الثلاثة للرقابة: الرقابة المطلقة، الرقابة المشتركة والتأثير الملموس.
- عدم مواكبة التحديثات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية خصوصا مع تغيرات سنة 2011 التي عملت على خلق آليات عمل جديدة تواكب أنواع جديدة من الشركات والمعاملات، على عكس النظام المحاسبي الجزائري الذي أبقى على نفس المبادئ والقواعد الصادرة سنة 2007-2009 والمطبقة مع بداية 2010 وهذا ما يؤثر سلبا على صحة ومصداقية الكشوف المالية للمجمعات.
- التأثير الملموس والمشاهد في تغير القوانين الجبائية وما لها من تأثير واضح على النتائج وأهداف المجمعات وهذا ما يثبت صحة التحليل النظري لفكرة الامتيازات الجبائية الممنوحة.

نتائج الدراسة التطبيقية:

من خلال الدراسة الميدانية التي تم إجرائها على مستوى مجمع Condor، توصلنا الى جملة من النتائج نذكر منها:

- يحتوي مجمع Condor على مصلحة خاصة بعملية التوحيد وهذا إن دل على شيء إنما يدل على اهتمام المجمع بهذه العملية وسهره على تقديم قوائم مالية ذات جودة ومصداقية.
- استفادة مجمع Condor من الامتيازات الجبائية الممنوحة في اطار المجمع الجبائي المتكون من إحدى عشرة (11) شركة.

- التجميع الجبائي للرسم على القيمة المضافة يعطي الشركة الأم وفترة مالية يمكنها من تمويل دورة الاستغلال على المدى القصير لمدة تفوق ثلاثة أشهر (03) عوض اللجوء إلى الاستدانة من البنوك بمعدلات فائدة مرتفعة.

- هناك خلط لدى موظفي مجمع Condor حول ممتلكات شركة SPA Condor Electronics وممتلكات المساهمين في الشركة. إذ يتم في كثير من الأحيان اعتبار أصول المساهمين هي أصول الشركة أو العكس.

- عدم التحكم في النظام المحاسبي المالي كما يجب في مجمع Condor. إذ يتم تسجيل رسم الإقامة في الحساب 645 وعدم ادراجه ضمن تكاليف الفاتورة، بالإضافة إلى تمرير تسجيلات محاسبية بمبالغ شبه منعدمة (0.01) لتصحيح الأخطاء.

- لم يتم إعداد جدول سيولة الخزينة الموحد في مجمع Condor، لأن برنامج التوحيد المستعمل لا يعطي دقة ونتيجة موثوقة، بالتالي لم يتم اعتماده.

- الاعتماد على أدوات التوحيد الثلاثة: برنامج Excel، برنامج PC Compta، منصة MOUFID Business Intelligence الرقمية هذه الأخيرة التي نالت المرتبة الأولى كأحسن ابتكار رقمي لسنة 2021 والتي يعتمد عليها في العديد من الأعمال المحاسبية أبرزها أعمال التوحيد المحاسبي والتي بلغت نسبة كبيرة من الدقة مما مكن المجمع من مقارنة النتائج واستخلاص الأخطاء وتحسينها.

- غياب ثقافة المجمع لدى موظفي الشركات التابعة الأخرى للمجمع Condor، إذ يعمل المحاسب على أداء الوظائف الموكلة إليه مع إهمال مهام عملية التوحيد من المقاربة والتسجيل الصحيح للعمليات وتركها حتى الأخير وعدم إبداء لها أهمية.

التوصيات والاقتراحات:

انطلاقاً من الحقائق الملموسة في الواقع والنتائج المتوصل إليها من خلال تطرقنا لهذا الموضوع، يمكن تقديم بعض التوصيات التي يمكن أن تساهم في تطوير وتحسين تقنية توحيد الحسابات بما يلي:

- زيادة عمليات التقارب بين شركات المجمع لتفادي الاختلافات وتسريع عملية التوحيد.

- إنشاء دليل محاسبي يشرح مختلف عمليات المحاسبية وقواعد التقييم المتفقة بين شركات المجمع، وهذا لتوحيد المحاسبة بين شركات المجمع والعمل على ضمان التجانس.

- ضرورة تطوير برنامج معلوماتي بخصائص حفظ وسلامة المعلومة كما هو متعارف عليه في برامج المعلوماتية مخصص لإعداد القوائم الخاصة بالرسم على القيمة المضافة، وتفادي الاعتماد على آليات عمل تقليدية مثل برنامج Excel الذي قد يعرض العمل المنجز بين شركات المجمع للعديد من الأخطاء وضياع المعلومة الرقمية، التي قد تكلف المجمع عقوبات وغرامات جبائية، وقد تؤثر في سير عمليات التوحيد بصفة عامة.

- يجب على مديرية الضرائب العمل على تعديل التصريح الحالي G50 ليتماشى مع متطلبات البيئة الاقتصادية، حيث لا يحتوي تصريح G50 على بنود أو خيارات مخصصة لضرائب ورسم العمليات المنجزة بين شركات المجمع.

- إنشاء معايير محاسبية جزائرية تضبط تقنية توحيد الحسابات والممارسات المحاسبية المتعلقة بها.

- ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية الجديدة.

- ضرورة تفعيل وتنشيط البورصة لتفعيل محاسبة قيمة العادلة، حيث أنها تعتبر متغير هام في عملية تقييم المساهمات، بالإضافة الى زيادة شفافية وجودة القوائم المالية.

- توحيد وضبط المصطلحات المستعملة في مختلف النصوص القانونية مثل القانون التجاري، القانون الجبائي والقوانين المتضمنة للنظام المحاسبي المالي.

- زيادة التكوين والاهتمام بمحاسبة الجمعات على مستوى التعليم العالي في الجامعات.

آفاق الدراسة:

من خلال تطرقنا الى دراسة المعالجة المحاسبية والجبائية لجمعات الشركات وما تم التوصل اليه من نتائج وتأسيسا على ذلك، فإنه يمكن اقتراح بعض الإشكاليات المهمة التي يجب التعمق فيها ودراستها مستقبلا والتي تتمثل فيما يلي:

- المعالجة المحاسبية لاختلافات قواعد التقييم والممارسات المحاسبية بين شركات المجمع.

- أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية للمجمع.

- الضرائب المؤجلة في مجمعات الشركات.

- التحليل المالي للقوائم المالية المجمعة.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2019.
الأطروحات والمذكرات:

1. كحلوش أمينة، تدقيق القوائم المالية لمجمعات الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010.
2. نعيجي عبد الكريم، مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2016.

المجلات العلمية والمطبوعات:

1. تريش حسينة، مدى توافق الإطار القانوني والتنظيمي لتوحيد حسابات مجمع الشركات في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية -دراسة تحليلية-، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، جامعة باتنة1، المجلد 22، العدد 1، جوان 2021.
2. يحي عبد اللاوي وآخرون، إدارة تجميع الحسابات في المجمعات الاقتصادية: الاجراءات، التنظيمات دراسة حالة مجمع - SNTR-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، المجلد 8، العدد 1، 2017.
3. يوسف مامش، مطبوعة علمية معتمدة بعنوان محاسبة المجموعات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015.

النصوص التشريعية والقانونية:

1. القانون التجاري، الجزائر، 2007.
2. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2022.
3. قانون الرسم على رقم الأعمال، 2022.
4. قانون التسجيل، 2022.
5. القرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1999 الذي يحدد كفيات اعداد وتجميع حسابات المجمع، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 87 ، الصادر في 8 ديسمبر 1999.
6. القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 ، الصادر في 25 نوفمبر 2007.
7. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، الصادر في 25 مارس 2008.
8. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 ، الصادر في 28 ماي 2008.

Livres :

1. Éric TORT, **Consolidation des comptes et fusions**, Gualino, Paris, 2021.
2. Dov Ogien, **Maxi Fiches Gestion financière de l'entreprise**, 4e édition, Dunod, Paris, 2018.
3. Robert OBERT, **DSCG 4 Fusion Consolidation l'essentiel en fiches**, 4e édition, Dunod, Paris, 2014.
4. Robert OBERT et Marie-Pierre, **DCG 10 comptabilité approfondie manuel et applications**, 2015/2016, Paris, Dunod, 2015.
5. Conseil Nationale de la Comptabilité, **Manuel de comptabilité financière**, Algérie, ENAG, 2013.
6. Jean-Michel et Laurent GROSCLAUDE, **DSCG 1 Gestion juridique, fiscale et sociale manuel et applications**, 5e édition, Paris, Dunod, 2011.
7. Bruno BACHY et Michel SION, **Analyse financière des comptes consolidés normes ifrs**, 2e édition, Paris, Dunod, 2009.
8. Robert OBERT et Marie-Pierre, **DSCG 4 comptabilité et audit manuel et applications**, 2e édition, Paris, Dunod, 2009.
9. Hamadi Ben Amor, **La consolidation des bilans 2006**, Editions Raouf Yaich, Sfax, Tunisie, 2006.

Revue et publications scientifiques:

1. Mohamed Neji Hergli, **Maîtriser la consolidation des comptes référentiel ifrs**, Tunisie, 2007.
2. Aurélie Catel Duet. **Les groupes de sociétés : une réponse à la mondialisation ? L'organisation face à la mondialisation**, Jun 2005, Montpellier, France. halshs-00167838.

Textes législatifs et juridiques:

1. Règlement UE n°1254/2012 du 11 décembre 2012, Journal officiel de l'Union européenne FR, le 29.12.2012.

ثالثا: المواقع الالكترونية

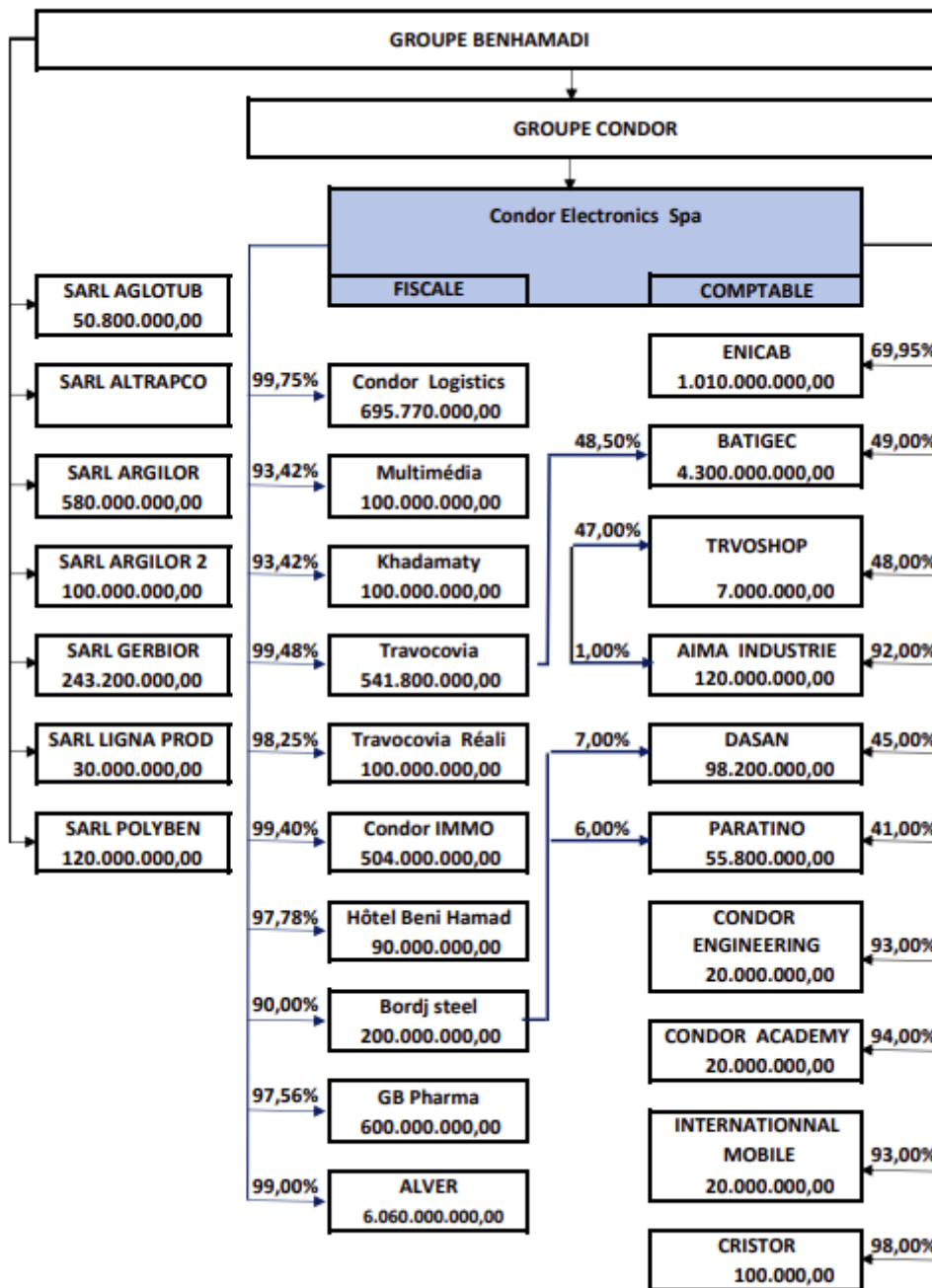
<https://www.mfdgi.gov.dz>، المديرية العامة للضرائب،

FOCUSIFRS, <http://www.focusifrs.com>

<https://www.condor.dz>، الموقع الالكتروني لشركة Condor Electronics

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: الهيكل التنظيمي لمجمع Condor



الملحق رقم 02: رسالة طلب الإنضمام الى المجمع الجبائي Condor

Bordj-Bou-Argeridj, Le

**A Monsieur le Directeur des Impôts des Grandes
Entreprises -DGE-**

Objet : Modification du périmètre fiscal.

Réf : Article 138 Bis

PJ : 1. La liste des filiales ; copie RC et Copie statut ; Lettres d'acceptation des sociétés membres.

Monsieur le Directeur ;

En application des dispositions régissant la fiscalité de Groupe de sociétés, notamment l'article 138 bis alinéa 2 du code des impôts directs et taxes assimilées, nous avons l'honneur de vous faire part de la décision de(s) la société(s) :

.... Spa ;

Fait partie du Groupe ..., et opte pour le régime fiscal des sociétés de groupe.

Nous portons à votre connaissance que SPA ..., société mère du Groupe ... sera composée de (..) sociétés membres figurant dans le tableau ci-joint.

Nous vous remercions par avance pour l'attention que vous voudrez porter à notre présente demande, et demeurons à votre disposition pour tout complément d'informations, et dans l'attente, nous vous prions Monsieur le Directeur de croire en l'expression de notre parfaite considération.

Président du conseil d'Administration.

الملحق رقم 03 : البطاقة الفنية لشركة SPA Condor IMMO

A - IDENTIFICATION DE LA SOCIETE

Forme juridique : SPA Condor IMMO
 Date de création : 08/04/2013
 N° registre de commerce : 34/00-0464649 B 13
 Code activité : 10921x
 NIS : 001334010010473
 NIF : 001334046464957
 Structure fiscale de rattachement : DGE
 EFFECTIFS AU 31/12/2020 : 26
 Cadres : 06 Maîtrise : 08 Exécution : 12

ORGANES DE GESTION

ACTIONNAIRES OU ASSOCIES

Nom	Prénom	Nombre d'actions	Pourcentage du capital
CONDOR	ELECTRONICS	50 100,00	99,405%
Actionnaire	Actionnaire	47,67	0,095%
Actionnaire	Actionnaire	47,67	0,095%
Actionnaire	Actionnaire	47,67	0,095%
Actionnaire	Actionnaire	47,67	0,095%
Actionnaire	Actionnaire	47,67	0,095%
Actionnaire	Actionnaire	4,67	0,009%
Actionnaire	Actionnaire	2,33	0,005%
Actionnaire	Actionnaire	2,33	0,005%
Actionnaire	Actionnaire	2,33	0,005%
Actionnaire	Actionnaire	2,33	0,005%
Actionnaire	Actionnaire	13,90	0,028%
Actionnaire	Actionnaire	13,90	0,028%
Actionnaire	Actionnaire	6,95	0,014%
Actionnaire	Actionnaire	6,95	0,014%
Actionnaire	Actionnaire	5,96	0,012%

CONSEIL D'AMINISTRATION

Nom	Prénom	Nombre d'actions	Pourcentage du capital
CONDOR	ELECTRONICS	50 100,00	99,405%
Actionnaire	Actionnaire	47,67	0,095%

COMMISSAIRE AUX COMPTES

Nom	Prénom	1 ^{er} mandat années	2 ^{ème} mandat années
COMMISSAIRE	AUX COMPTES	2020 - 2021	

Document actualisé : Sept- 2021

الملحق رقم 04: كشف التقارب بين شركة SPA Hotel Beni Hamad و SPA Condor Eelectronics



Filiale cédante : CONDOR ELECTRONICS SPA

Filiale cessionnaire : SH00 Hôtel Beni Hamad Spa

Feuille de rapprochement créances et dettes intra-groupes

Annexe N°2

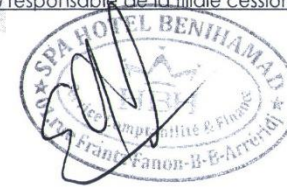
N° Compte :	Désignation	Montant et solde filiale cédante			Compte de dette en contre partie	Montant et solde filiale cessionnaire			
		Solde Clôture 2020	Mouvements 2021			Solde Final	Solde Clôture 2020	Mvm.Débit- Mvm.crédit 2021	Solde Final
			Débit	Crédit					
2380	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations	0,00							
2610	Actions Titres de filiales	0,00							
2660	Créances rattachées à des participations groupe	0,00							
2741	Prêts et créances intragroupe	0,00							
2752	Dépôts et cautionnements versés INTRAGROUPE	0,00							
2760	Autres créances immobilisées	0,00							
4091	Frs débiteurs, avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres	0,00							
4110	Clients	76 778 481,29	35 100,00	35 100,00	76 778 481,29	404	76770481,29	0	76770481,29
4117	Clients - retenue de garantie	0,00							
4180	Clients - produits non encore facturés	0,00							
4510	Opérations groupe fonds reçus ou versés	0,00							
4514	Paiement pour compte impôts et taxe TVA	0,00							
4515	Paiement pour compte IBS	0,00							
4550	Associés - comptes courants	0,00							
4560	Associés, opérations sur le capital	0,00							
4571	Associés, dividendes à payer	0,00							
4587	Opérations faites en commun : Produits à recevoir	0,00							
4620	Créances sur cessions d'immobilisations	0,00							
			35 100,00	35 100,00	76 778 481,29				

Visa du responsable de la filiale cédante

Cadre Comptable



Visa du responsable de la filiale cessionnaire



الملحق رقم 05: كشف التقارب بين شركة SPA Condor Electronics و SPA Hotel Beni Hamad

Filiale cédante : HOTEL BENI HAMAD SPA



Filiale cessionnaire : SA00 Condor Electronics Spa

Feuille de rapprochement créances et dettes intra-groupes

Annexe N°2

N° Compte	Désignation	Montant et solde filiale cédante			Compte de dette en contre partie	Montant et solde filiale cessionnaire		
		Solde Clôture 2020	Mouvements 2021			Solde Final	Solde Clôture 2020	Mvm.Débit- Mvm.crédit 2021
			Débit	Crédit				
2380	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations	0,00						
2610	Actions Titres de filiales	0,00						
2660	Créances rattachées à des participations groupe	0,00						
2741	Prêts et créances intragroupe	0,00						
2752	Dépôts et cautionnements versés INTRAGROUPE	0,00						
2760	Autres créances immobilisées	0,00						
4091	Frs débiteurs, avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres	0,00						
4110	Clients	17 786 760,58	4 604 607,73	17 730 728,20	4 660 640,11	MOA	-17 726 760,16	-4 660 640,11
4117	Clients - retenue de garantie	0,00						
4180	Clients - produits non encore facturés	0,00						
4510	Opérations groupe fonds reçus ou versés	0,00						
	Paiement pour compte	0,00	0,00	0,00	0,00			
4514	Paiement pour compte TVA	74 801 366,33	0,00	0,00	0,00	HVA	-74 801 366,33	-43 710 328,33
4550	Associés - comptes courants	0,00						
4560	Associés, opérations sur le capital	0,00						
4571	Associés, dividendes à payer	0,00						
4587	Opérations faites en commun : Produits à recevoir	0,00						
4620	Créances sur cessions d'immobilisations	0,00						
		92 588 126,91	4 604 607,73	17 730 728,20	79 462 006,44			

Visa du responsable de la filiale cédante



Visa du responsable de la filiale cessionnaire

Cadre Comptable

الملحق رقم 06: قائمة بجميع الرسم على القيمة المضافة للمجمع الجبائي Condor

N°	NOM DE SOCIETE	code	CA 07%	CA 09%	CA 17%	CA 19%	CA EXONERE	CA INTRA GROUPE	TOTAL	Taux ca
1	SPA CONDOR ELECTRONICS	SA00	-	-	-	1 448 839 911,42	115 879 376,08	114 338 092,46	1 679 057 379,96	73,49%
2	SPA CONDOR LOGISTICS	SB00	-	-	-	5 545 336,21	1 896 499,78	-	37 761 335,99	1,65%
3	SPA TRAVOCCOVIA	SE00	8 541 629,64	-	7 601 652,35	5 899 075,63	123 245 768,04	30 319 500,00	145 288 125,66	6,36%
4	SPA TRAVOCCOVIA REALISATION	SF00	-	5 711 118,44	-	9 111 764,71	-	-	14 822 883,15	0,65%
5	SPA CONDOR IMMO	SG00	-	22 696 880,74	-	252 100,84	-	-	22 948 981,58	1,00%
6	SPA BORDJ STEEL	SI00	-	-	-	140 999 417,68	-	5 441 327,96	146 440 745,64	6,41%
7	SPA KHADAMATY	SD00	-	-	-	101 848 702,48	-	31 847 093,57	133 695 796,05	5,85%
8	SPA GB PHARMA	SI00	-	-	-	457 800,11	28 221 501,95	-	27 763 701,84	1,22%
9	SPA MULTIMEDIA	SC00	-	-	-	-	-	16 873 427,39	16 873 427,39	0,74%
10	SPA HOTEL BENI HAMAD	SH00	-	1 203 226,56	-	-	-	-	1 203 226,56	0,05%
11	SPA ALVER	SPO0	-	-	-	58 862 231,60	-	-	58 862 231,60	2,58%
Total			8 541 629,64	29 611 225,74	7 601 652,35	1 770 900 740,45	269 243 145,85	198 819 441,38	2 284 717 835,41	100%

N°	NOM DE SOCIETE	CODE	7%	9%	17%	19%	TOTAL TVA SUR VENTES	TVA S/BIEN ET SERVICE	TVA S/IMMO	TVA S/OMISE	TOTAL TVA ACHATS	REVERSEMENT	TVA A PAYER	PRECOMPTE
1	SPA CONDOR ELECTRONICS	SA00	-	-	-	275 279 583,17	275 279 583,17	105 592 368,19	1 768 094,73	-	107 360 462,92	-	167 919 120,00	-
2	SPA CONDOR LOGISTICS	SB00	-	-	-	1 053 613,88	1 053 613,88	581 990,05	-	927 597,26	-	-	455 973,00	-
3	SPA TRAVOCCOVIA	SE00	597 914,07	-	1 292 280,90	1 120 824,37	3 011 019,34	1 009 599,68	-	8 007 856,02	301 447,38	-	5 704 989,00	-
4	SPA TRAVOCCOVIA REALISATION	SF00	-	514 000,66	-	1 731 235,29	2 245 235,95	-	-	9 909 804,15	-	-	7 664 568,00	-
5	SPA CONDOR IMMO	SG00	-	2 042 719,27	-	47 899,16	2 090 618,43	38 849,92	100 429,63	8 809 302,88	-	-	6 857 964,00	-
6	SPA BORDJ STEEL	SI00	-	-	-	26 789 889,36	26 789 889,36	15 212 656,43	-	15 212 656,43	-	-	-	-
7	SPA KHADAMATY	SD00	-	-	-	19 351 253,47	19 351 253,47	17 929,92	-	261 213,18	-	-	11 577 233,00	-
8	SPA GB PHARMA	SI00	-	-	-	86 982,02	86 982,02	-	-	268 124,02	-	115 500,00	19 187 610,00	-
9	SPA MULTIMEDIA	SC00	-	-	-	-	-	-	-	279 143,10	-	-	-	-
10	SPA HOTEL BENI HAMAD	SH00	-	108 290,39	-	-	-	-	-	268 124,02	-	-	-	-
11	SPA ALVER	SPO0	-	-	-	108 290,39	108 290,39	76 066,82	-	-	-	-	355 106,00	-
Total	TOTAL		597 914,07	2 665 010,92	1 292 280,90	336 471 140,00	1 183 824,00	541 086 545,98	127 172 737,98	6 745,00	122 299,08	198 365,90	5 897 243,95	90 076,00
											158 601 445,91	416 947,58	5 286 580,00	81 138 076,00

IMPOTS DIV	MONTANT
TVA A PAYER	182 841 867,00
TAP	13 092 831,12
IRG	36 735 595,32
TEE	75 497 356,95
RTA	4 353 600,00
DT	8 895 600,16
Total A PAYER	321 416 850,55

الملحق رقم 07: ملخص عام لرقم الأعمال المحقق في المجموع الجبائي Condor

NOM DE SOCIETE	CODE	CA 07%	CA0 9%	CA 17%	CA 19%	CA EXONERE	CA INTRA GROUPE	TEE	TOTAL
SPA CONDOR ELECTRONICS	SA00	-	174 836 623,83	15 364 400,00	32 551 527 249,37	2 067 898 985,88	587 867 349,99	8 812 303,59	35 406 306 912,66
SPA CONDOR LOGISTICS	SB00	-	-	-	102 550 546,84	1 896 499,78	505 703 789,02	-	610 150 835,64
SPA TRAVOCCOVIA	SE00	69 866 799,60	304 843 732,27	15 230 596,95	94 535 554,40	169 875 896,11	154 588 450,38	-	808 941 029,71
SPA TRAVOCCOVIA REALISATION	SF00	-	156 285 430,37	-	13 313 445,38	-	193 163 582,94	-	362 762 458,68
SPA CONDOR IMMO	SG00	-	228 347 892,57	-	77 380 168,06	-	-	-	305 728 060,64
SPA BORDJ STEEL	SI00	-	-	-	2 135 172 993,28	262 610 808,00	33 213 951,04	-	2 430 997 752,32
SPA KHADAMATY	SD00	-	-	-	769 508 231,28	-	32 028 587,63	-	801 536 818,91
SPA GB PHARMA	SJ00	-	-	-	4 420 770,58	153 100 550,08	6 581 406,06	-	164 102 726,72
SPA MULTIMEDIA	SC00	-	-	-	-	-	140 748 392,11	-	140 748 392,11
SPA HOTEL BENI HAMAD	SH00	-	57 607 245,70	-	-	1 975 836,38	2 824 559,05	-	62 407 641,13
SPA ALVER	SP00	-	2 523 653,53	-	770 058 797,52	-	-	-	772 582 451,05
TOTAL MOIS		69 866 799,60	924 444 578,27	30 594 996,95	36 518 467 756,71	2 657 358 576,23	1 656 720 068,22	8 812 303,59	41 866 265 079,56

الملحق رقم 08: كشف العمليات الداخلية المتنازع فيها في المجمع Condor



Condor Logistics

Relevé des opérations Intra-groupes discordantes

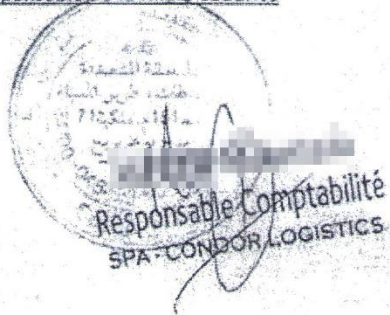
Annexe N° 4

Filiale cédante SB00

Filiale cessionnaire S100 Bordj steel Spa

N_BIG	Date	N_FACTURE	MT_DEBIT	MT_CREDIT	OBS
SB00#####	31/12/2021	3621000110	-52 000,00	0,00	<input checked="" type="checkbox"/>
Total par compte		41101990	-52 000,00	0,00	
SB00#####	31/12/2021	3621000110	0,00	-52 000,00	<input checked="" type="checkbox"/>
Total par compte		70602010	0,00	-52 000,00	

Visa du responsable de la filiale cédante


 Responsable Comptabilité
 SPA-CONDOR LOGISTICS

Visa du responsable de la filiale cessionnaire


 Comptable Principal
 SPA Bordj Steel
 Département
 Finances & Comptabilité

الملحق رقم 09: الميزانية الموحدة للمجمع Condor الجبائي لسنة 2021 – الأصول

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAIS ELECTROMENAGERS

Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le

31/12/21

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2021			2020
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	1 033 675 043	276 474 699	757 200 343	831 351 656
Immobilisations corporelles				
Terrains	20 149 428 106		20 149 428 106	20 149 428 106
Bâtiments	22 691 191 056	8 845 085 860	13 846 105 195	14 546 845 654
Autres immobilisations corporelles	26 408 271 357	19 887 683 790	6 520 587 566	7 900 210 594
Immobilisations en concession	1 042 995 202	252 579 824	790 415 378	820 753 603
Immobilisations encours	6 144 098 253		6 144 098 253	5 914 337 359
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	4 804 227 151		4 804 227 151	4 976 660 951
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	485 481 913		485 481 913	517 972 307
Impôts différés actif	709 656 073		709 656 073	101 141 364
TOTAL ACTIF NON COURANT	83 469 024 157	29 261 824 174	54 207 199 983	55 758 701 596
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	27 833 872 433	300 967 518	27 532 904 915	32 102 119 278
Créances et emplois assimilés				
Clients	16 625 596 231	1 378 880 928	15 246 715 302	13 355 903 937
Autres débiteurs	19 214 480 763	8 214 141	19 206 266 621	19 054 557 486
Impôts et assimilés	466 855 732		466 855 732	382 090 024
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 866 961 836		2 866 961 836	6 627 363 477
TOTAL ACTIF COURANT	67 007 766 997	1 688 062 588	65 319 704 408	71 522 034 204
TOTAL GENERAL ACTIF	150 476 791 155	30 949 886 763	119 526 904 391	127 280 735 801

الملحق رقم 10: الميزانية الموحدة للمجمع Condor الجبائي لسنة 2021 - الخصوم

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS

Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le

31/12/21

BILAN (PASSIF)

	2021	2020
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	4 277 000 000	4 277 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	19 907 790 263	21 631 330 392
Ecart de réévaluation	17 938 940 202	17 938 940 202
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(-2 748 901 623)	(-744 862 387)
Autres capitaux propres - Report à nouveau	3 087 822 095	2 328 672 368
Part de la société consolidante (1)	42 309 331 690	45 246 779 963
Part des minoritaires (1)	153 319 247	184 300 612
TOTAL I	42 462 650 938	45 431 080 575
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	28 413 565 706	28 926 516 265
Impôts (différés et provisionnés)	25 579	15 878 529
Autres dettes non courantes	869 626 582	896 150 488
Provisions et produits constatés d'avance	208 091 005	161 220 945
TOTAL II	29 491 308 873	29 999 766 228
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	14 863 003 555	19 544 412 491
Impôts	986 218 493	1 127 677 154
Autres dettes	21 945 639 132	21 471 177 590
Trésorerie passif	9 778 083 398	9 706 621 759
TOTAL III	47 572 944 579	51 849 888 996
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	119 526 904 391	127 280 735 801

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 11: حسابات النتائج الموحد للمجمع Condor الجبائي لسنة 2021

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité:

FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS

Adresse:

ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		1 725 830 667		2 092 248 323
Production vendue	Produits fabriqués	34 133 845 313		34 942 030 837
	Prestations de services	909 645 812		721 350 997
	Vente de travaux	2 557 830 321		2 945 195 322
Produits annexes		2 773 109		3 307 143
Rabais, remises, ristournes accordés	1 260 773		90 879 732	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		39 328 664 450		40 613 252 892
Production stockée ou déstockée	7 764 962 972			618 037 709
Production immobilisée		183 067 109		514 373 085
Subventions d'exploitation		363 272		626 181
I-Production de l'exercice		31 747 131 859		41 746 289 868
Achats de marchandises vendues	1 447 195 540		1 792 205 758	
Matières premières	18 791 455 235		22 807 394 899	
Autres approvisionnements	132 024 496		187 864 564	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services	43 798 025		34 605 232	
Autres consommations	1 024 994 992		2 331 658 610	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats		5 705 451		1 101 623
Services extérieurs	Sous-traitance générale	451 171 919	505 135 122	
	Locations	215 601 087	256 834 481	
	Entretien, réparations et maintenance	92 903 737	202 792 542	
	Primes d'assurances	143 690 063	158 903 496	
	Personnel extérieur à l'entreprise	78 002 425	131 029 745	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	92 106 207	306 657 395	
	Publicité	243 498 418	100 038 534	
Déplacements, missions et réceptions	85 674 181	79 659 154		
Autres services	684 523 217		650 888 505	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	23 520 934 097		29 544 566 418	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		8 226 197 762		12 201 723 450

... la suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 9 9 9 3 4 0 4 6 2 2 8 0 8 2

Désignation de l'entreprise: GROUPE CONDOR

Activité: FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS

Adresse: ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice du 01/01/21 au 31/12/21

COMPTE DE RESULTAT ..!

RUBRIQUES	2021		2020	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	5 599 860 661		5 462 024 444	
Impôts et taxes et versements assimilés	329 823 973		387 261 403	
IV-Excédent brut d'exploitation		2 296 513 127		6 352 437 602
Autres produits opérationnels		794 949 693		809 906 989
Autres charges opérationnelles	396 461 027		1 096 676 292	
Dotations aux amortissements	3 800 847 205		4 666 059 625	
Provision	327 654 538		1 102 435 286	
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		849 899 765		1 533 615 840
V-Résultat opérationnel	583 600 185			1 830 789 229
Produits financiers		124 699 549		196 836 362
Charges financières	2 902 678 154		2 719 322 620	
VI-Résultat financier	2 777 978 605		2 522 486 258	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	3 361 578 791		691 697 029	
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats			87 930 665	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		612 677 167		34 765 307
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 748 901 623		744 862 387	

(*) A détailler sur état annexe à joindre