

ماهية المجمعات :

المجمع يعتبر نتاج عملية الاستثمار الخارجي للشركات في شركات اخرى على المستوى المحلي او الدولي سواء على شكل شركات تابعة، كيانات مشاركة، او مساهمات ويعتبر المجمع مجال التطبيق لإعداد الحسابات المجمع.

مفهوم المجمعات

دراسة مفهوم المجمعات تقودنا بالضرورة بالتطرق للمداخل المختلفة والتي فسرة هذه الظاهرة وهو المدخل الاقتصادي، المدخل القانوني، المدخل الجبائي، المدخل المحاسبي، فيعرف المجمع على انه:

- "المجمع هو الكل المشكل من طرف الشركة مرتبط من الناحية المالية والاقتصادية، هذا الارتباط مع الشركة يفسر بضمان التسيير والمراقبة "؛
- المجمع هو " كل مشكل من مجموعة من الشركات تخضع للرقابة، بصورة رقابة حصرية أو بالاشتراك من طرف الشركة، أو تمارس على هذه الشركة رقابة يطلق عليها النفوذ البارز "؛
- "مجمع الشركات هو تشكيل لمجموعة من الشركات لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة عن الأخرى ولكنها مرتبطة على أساس المصلحة او الفائدة المشتركة، ويخضعون لرقابة الشركة الأم عن طريق حق الرقابة والممنوح للشركة الأم عن طريق السلطة ام عن طريق حقوقها أو الأحداث التي تخول لها حق الرقابة وتضمن لها وحدة القرار".

أما المعايير المحاسبية الدولية وفق المعيار رقم 27 فقد عرفت المجمع "على انه الكل المشكل من الشركة الأم والشركات التابعة "

الفرع الأول : المدخل الاقتصادي

على حسب المدخل الاقتصادي المجمع يتجلى مثل مجموع الوسائل والتي تترجم بعلاقات وترابطات متينة او اقل متانة.

يمكن أن تؤسس عن طريق :

- انتماء كلي مثل الوحدات « Succursales »؛
- استقلالية في الحقوق مثل الفروع « Filiales »؛
- ارتباطات قانونية مثل المساهمات « Participations »
- ارتباطات اقتصادية او تعاقدية (المقاوله من الباطن).

في هذه الحالة من الارتباطات تؤكد التبعية الاقتصادية، المجمع له خاصية سلطة وحدة القرار الأحادية والمرتبطة بمفهوم السلطة المطبقة على الشركات التابعة.

إن الهدف الأخير للمجمع هو "البحث الدائم على أفضل تأجير أو استخدام للموارد بأحسن فعالية".

إن نظام التفرع وكذا المساهمات تحمل عدة أجوبة لمطالبات الاقتصاد الحديث وهذا بسبب " أن تأسيس فرع، كيان مستقل قانونا، بفضل اللامركزية التي تشتت وتقلل الأخطار الاقتصادية، والمسجلة ضمنيا في منطقتي التنوع الصناعي، التجاري والمالي وتؤسس أداة من أدوات تطوير وتنمية المجمعات".

الفرع الثاني: المدخل القانوني

المتبع لنصوص التشريع الجزائري خاصة في القانون التجاري فيما يتعلق بالشركات التجارية نجد أن المجمع غير معترف به نظرا لعدم امتلاكه للشخصية المعنوية، لكن نص عليه في الفصل الرابع المتعلق بالأحكام المشتركة الخاصة بالشركات التجارية ذات

الشخصية المعنوية في القسم الثاني بعنوان "الشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة" (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996) حيث حدد الأحكام المتعلقة بـ:

- مفهوم مجمع الشركات؛
- تعريف الشركة الأم، الشركات التابعة والقابضة؛
- القواعد المنظمة للمساهمات المتبادلة؛
- تحديد شروط الشركة المراقبة.

المادة 729: إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى.

تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا كان جزء رأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها.

المادة 730: لا يمكن لشركة المساهمة أن تمتلك أسهما في شركة أخرى إذا كانت هذه الأخيرة تملك مباشرة جزءا من رأسمالها يزيد عن 10%.

المادة 731: تعد شركة ما مراقبة لشركة أخرى قصد تطبيق أحكام هذا القسم.

- عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمالها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة؛
- عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على أن لا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة؛

• عندما تتحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها، في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة؛

• تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها.

تسمى الشركة التي تراقب شركة أو عدة شركات وفقا للفقرات السابقة، قصد تطبيق هذا القسم، الشركة القابضة.

المادة 732: تعتبر أي مساهمة حتى ولو كانت اقل من 10% تحوزها شركة، مراقبة بصفة غير مباشرة من طرف الشركة التي تراقبها.

المادة 732 مكرر: عندما تراقب شركة مساهمة شركة أخرى بصفة غير مباشرة، لا يجوز لهذه الأخيرة امتلاك أكثر من 50% من رأسمال الشركة الأولى.

المادة 732 مكرر 01: عندما تأخذ شركة خلال سنة مالية مساهمة في شركة يوجد مركزها بالجزائر، أو تحصلت على أكثر من نصف رأسمال هذه الشركة، يذكر ذلك في التقرير الذي يقدم للشركاء والمتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها خلال السنة المالية، وعند الاقتضاء في تقرير محافظي الحسابات.

يشير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير في تقريره إلى نشاط الشركات التابعة حسب مجال النشاط كما يظهر النتائج المحصل عليها.

الفرع الثالث: المدخل الجبائي

سنت مختلف التشريعات التي تبنت تكوين المجمعات قوانين جبائية تتماشى مع هذه الظاهرة ففي فرنسا على سبيل المثال في

مجال الضريبة على أرباح الشركات أجاز المشرع الجبائي استعمال ثلاث أنظمة:

1- نظام الريح العالمي والذي سمح باستخدامه منذ سنة 1965 في المادة رقم 209 من القانون العام للضرائب على الشركات التي لها

رخصة من طرف وزارة الاقتصاد والمالية وهذا لحساب الوعاء الضريبي المعد على توزيعات الأرباح وعلى النتائج المحققة خارج فرنسا؛

2- نظام الربح المجمع طبق هذا النظام من طرف المجمعات الصناعية الكبرى في فرنسا وهذا برخصة من طرف وزارة الاقتصاد والمالية ويكون بتجميع الأرباح المجمعة الخاضعة للضرائب للنشاط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة والتي تخضع للرقابة من طرف الشركة (وتشمل أيضا الشركات خارج حدود فرنسا) مع شرط أن لأتقل نسبة المساهمة عن 50 % سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، يكون الربح المجمع هو المجموع الجبري لمجمل النتائج المحققة للشركات الداخلة في عملية التجميع؛

3- نظام الاندماج الجبائي: هو نظام منصوص عليه وفق المادة 223 من القانون العام للضرائب قابل للتطبيق ابتداء من سنة 1988 لكل الشركات المكونة للمجمع على سبيل الاختيار " sur option " بالنظر للأرباح ذات امتيازات خاصة تقرر العمل على تقديم باسم المجمع تصريح مشترك للضريبة على أرباح الشركات باسم الشركة التي تمثل رأس المجمع " الشركة الأم".

ويسمح تطبيق هذا النظام بالمقاصة لكل الأرباح والخسائر لكل الشركات المكونة للمجمع مع شرط ان الشركة الأم تملك على الأقل 95 % من حقوق التصويت.

أما في الجزائر فإن قانون المالية لسنة 1997 تطرق في المادة 14 إلى تعريف المجمع "المجمع كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونا، تدعى الواحدة منها " الشركة الأم " تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90 % أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلك كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90 % أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها اخذ طابع الشركة الأم.

كما تطرق في المادة 24 على الرسم على النشاط المهني فيما يخص العمليات التي تقع بين الشركات في نفس المجمع وذلك بتخفيض قدره 50 % من رقم الأعمال المحقق بين الشركات.

كما جاء قانون المالية لسنة 2007 بمجموعة من الامتيازات فيما يخص الرسم على القيمة المضافة للعمليات التي تتم بين الشركات في نفس المجمع وذلك بالإعفاء الكلي من هذا الرسم.

وفي سنة 2009 جاء في قانون المالية التكميلي حسب نص المادة 03 فيما يخص المعدل المطبق على الضريبة على أرباح الشركات في حالة تعددها بين شركة وشركة أخرى لنفس المجمع " في حال خضوع فروع المجمع الى معدلات مختلفة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتم تطبيق معدل 19% وهذا في حالة كون هذا المعدل هو الذي يمثل أكبر حصة، وفي حالة العكس يتم ترجيح المعدل حسب حصة رقم الأعمال المحقق.

الفرع الرابع: المدخل المحاسبي

أول قائمة مالية مجمعة كانت في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية القرن التاسع عشر، حيث في سنة 1904 كان موضوع الحسابات المجمع لأول مؤتمر دولي في المحاسبة، مع نشره في الإطار سنة 1918 بالولايات المتحدة الأمريكية.

كما تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 03 من طرف IASC والمتعلق بالقوائم المالية المجمع والذي اوجب تطبيقه ابتداء من 01 جانفي 1977 هذا الأخير كان موضوع إلغاء وتعويض بثلاث معايير محاسبية دولية وهم المعايير:

- المعيار 27 IAS المتعلق بالقوائم المالية المجمع والمنفصلة؛

- المعيار 28 IAS المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات المشاركة ؛

- المعيار 31 IAS المتعلق بالقوائم المالية في حالة المساهمات في الكيانات الزميلة أو الصديقة.

إن سريان تطبيق هذه المعايير السالفة الذكر ابتداء من سنة 1989.

المعايير المحاسبية الدولية IAS27-IAS28-IAS31 أيضا موضوع إلغاء وتعويض وتعديل ابتداء من سنة 2012 مع إمكانية التطبيق في

01 جانفي 2013 على النحو التالي:

- المعيار 27 IAS عدل وأصبح IAS 27 تحت اسم الحسابات المنفصلة و IFRS 10 القوائم المالية المجمع؛

- المعيار IAS 28 عدل وأصبح تحت اسم المساهمات في الكيانات المشاركة والزميلة أو الصديقة؛

- المعيار IAS 31 الغي نهائيا وحول إلى معيار الإبلاغ المالي رقم 11 IFRS الشركات.

أما في الجزائر لم يتطرق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 للحسابات المجمعة وعن كيفية إعدادها نهائيا رغم تطرق المشرع الجزائري في القانون التجاري (الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996) في المادة 732 مكرر 3 "تلزم الشركات القابضة التي تلجا علينا للادخار و/أو المسعرة في البورصة، بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها كما هو محدد في المادة 4-732".

المادة 732 مكرر 4: "يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة".

جاء في الجريدة الرسمية رقم 87 الصادرة بتاريخ 1999/10/29 قرار يحدد كيفية إعداد وتجميع الحسابات المدمجة، وتطرق الى أساليب التجميع ومجال التطبيق، كما جاء في الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخة في 1999/12/22 قرار يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع وتم فتح الحسابات الخاصة بالحسابات المجمعة كما قدم جميع الجداول الخاصة بالبيانات المجمعة.

كما نص النظام المحاسبي والمالي SCF (قانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25)، والذي بدأ العمل به ابتداء من جانفي 2010، تطرق في المواد من (31 الى 36) بعنوان الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة والقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 لقواعد التقييم والمحاسبة في المواد من (1-132 إلى 21-132) والمتعلقة بالإدماج-تجميع الكيانات-الحسابات المدمجة.

تقنيات تأسيس المجمعات

تأسيس المجمعات لا يكون بتغيير في القوانين الأساسية للشركات لان كما ذكرناه أنفا أن المجمع لا يتمتع بالشخصية المعنوية وبالتالي هو نتاج قرار استراتيجي داخل الشركات يكون في السوق الأولى أو سوق الإصدار عن طريق الاندماج أو الانفصال أو الإسهامات الجزئية للأصول والسوق الثانوي عن طريق الأخذ بالمساهمات (la prise de participation) أي شراء جزء من رأسمال شركة من طرف شركة أخرى

مفهوم الاندماج

يقصد بالاندماج بصفة عامة اتحاد مصالح بين شركتين أو أكثر وقد يتم هذا الاتحاد من خلال المزج الكامل بين الشركتين لظهور كيان جديد يكون عادة هذا الكيان أقوى من الشركتين قبل الاندماج.

ويعتمد تحقيق الاندماج بين الشركات على توفر الإرادة والرغبة لإتحاد القوى الاقتصادية، ووضع الشركات والشركات الفردية تحت ظل إدارة موحدة ولا شك أن الإدارة الناتجة عن عملية الاندماج هي أكثر كفاءة وأكبر مقدرة من الإدارة السابقة للمشروعات الفردية قبل الاندماج نتيجة استفادتها من الكفاءات الإدارية وهذا لاشك في صالح الأطراف في المشاريع الاقتصادية من مساهمين وعمال و حملة أسهم.

وقد عرضت هيئة معايير المحاسبة الدولية عملية الاندماج كما يلي:

أولاً: اندماج الأعمال: هو جمع شركات منفصلة في وحدة اقتصادية كنتيجة لقيام إحدى الشركات بالتوحد مع أو السيطرة على صافي الأصول و عمليات شركة أخرى.

ثانياً: التملك : فهو اندماج أعمال تقوم فيه إحدى الشركات المملوكة بالتحكم بصافي أصول و عمليات شركة أخرى الشركة المملوكة (المدموجة) مقابل تحول أصول أو تكبد التزام أو إصدار أسهم.

ثالثاً: توحيد المصالح فقد عرف على أنه: "اندماج أعمال يقوم بموجبه حملة أسهم الشركات المندمجة بضم سيطرتهم على كامل صافي أصولهم وعملياتهم لتحقيق مشاركة مستمرة و متبادلة في تحمل الأخطار والاستفادة من المنافع المتعلقة بالشركة المندمجة بحيث لا يمكن تحديد أي طرف بأنه الجهة المملوكة.

: التفرقة بين الاندماج والعمليات المشابهة له

ومن النظم التي تتشابه في أحكامها بالاندماج-انفصال الشركات (Scission des Sociétés) والمساهمة بحصة جزئية من أصول شركة قائمة كفرع أو وكالة إلى شركة أخرى في سبيل الإنشاء أو قائمة فعلا، (Apport Partiel D'actif) وأيضا التجمعات ذات الغاية الاقتصادية GIE.

اولا: انفصال الشركات

الاندماج عكس الانفصال، ويقصد بهذا الأخير تقسيم شركة قائمة إلى عدة شركات، ولكل من الاندماج والانفصال مجاله وأسبابه ولكن في الواقع يقتربان كثيرا من حيث القواعد الفنية التي يقوم عليها كل منهما، بل وأكثر من ذلك يقتربان من الوجهة الاقتصادية، ذلك لأن كل من الاندماج والانفصال يعتبران من عمليات إعادة هيكلة الشركات، والتي تهدف إلى إعادة تقسيم وتوزيع وسائل الإنتاج وتداولها، وتهدف إلى تنظيم أكثر فاعلية في ظل إدارة متميزة.

ربما يكون انفصال الشركات، طريق من طرق ترشيد استثمار الشركات على وجه أفضل، ويعني تجزئة شركة، تقسيم ذمتها المالية الشاملة أصولها وخصومها إلى شركتين أو أكثر، وتفنى الشخصية المعنوية للشركة التي تم تجزئتها، على النحو الذي يتم بالنسبة للشركة المندمجة في حالة الاندماج.

يعني ذلك إنه إذا كان تحويل الحصص في الاندماج يكون بالتحويل الكامل لشركة قائمة فان الانفصال يكون بتجزئة الشركة القائمة إلى حصص تكون كل حصة منها شركة على وجه الاستقلال.

وهناك حالتان للانفصال:

- حالة الانفصال البسيط وهو عبارة عن انفصال حصص الشركة التي لحقها الانفصال، وكونت كل منها شركة جديدة لها شخصيتها المعنوية المستقلة:

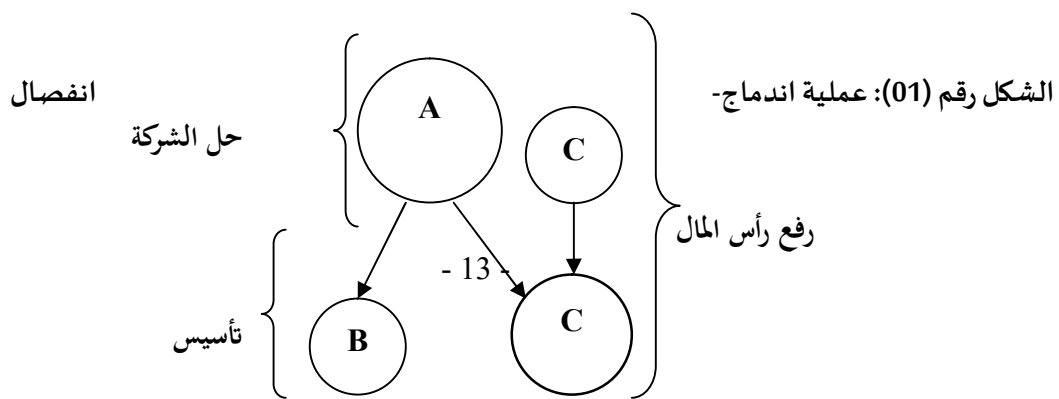
- حالة الانفصال التي يصاحبها اندماج والتي يطلق عليها (Fusion- Scission) والتي بمقتضاها تقدم شركة ما ذمتها المالية لعدة شركات قائمة بالتساوي أو بنسب يحددها الاتفاق بينها، أو تشارك معها في تكوين شركة أو شركات جديدة، فيجتمع في هذه العملية الصفتين الانفصالية بتجزئة إحدى الشركات أو اندماجها في شركة أو عدة شركات قائمة أو تنشئ مستقبلا.

ويمكن أن تتم هذه العملية بإحدى الصورتين :

الأولى: تقوم شركة قائمة بامتصاص جزء من الشركة التي قررت الانفصال، ويطلق على هذا النوع من العمليات عملية اندماج-

انفصال بطريق الابتلاع (fusion scission par absorption)

الثانية: ومقتضاها أن شركة قائمة تتحد مع جانب من الشركة التي حدث لها الانفصال، والتي تساهم فيها ليكونا معا شركة جديدة، والجانب الآخر ينضم إلى شركة قائمة ويطلق على هذه الطريقة، طريقة اندماج -انفصال، الاندماج بالضم، ويمكن إتباع أكثر من طريقة حسب الأهداف الاقتصادية للتركيز أو التكامل أفقيا أو رأسيا والجمع بين هذه الأساليب والطرق المختلفة.



أولا : الفرق بين الاندماج والانفصال :

يتضح مما سبق وجود مسألة جوهرية تفرق بين الاندماج والانفصال، ففي الانفصال يكفي وجود شركة قائمة واحدة ليتمكن الانفصال حيث تنجز إلى شركتين أو أكثر أما الاندماج فيلزم لتحقيقه شركتان على الأقل، وفي العملية المركبة (اندماج-انفصال) قد يتطلب الأمر وجود ثلاث شركات:

- الأولى: الشركة المجزأة:

- الثانية: الشركة الدامجة (في حالة اندماج-انفصال بالامتصاص):

- الثالثة: شركة تنظم مع جزء منفصل من الأولى ليكونا شركة جديدة (اندماج-انفصال بالضم).

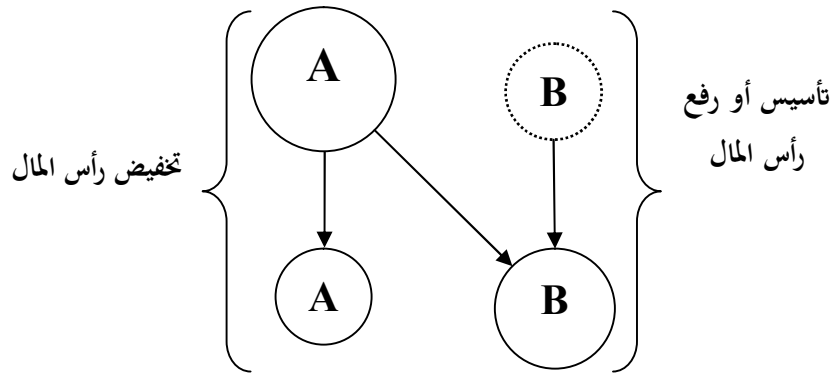
وتوجد أيضا حالة من حالات الاندماج-الانفصال وهي في حالة شركتين قائمتين فعلا ترغبان في تحقيق أهداف اقتصادية عن طريق إنشاء شركات متميزة لها من خصائص ما تفتقر إليه كلاهما فتقسم كل منهما إلى جزئين، وينظم كل جزئين من كلا الشركتين ليكونا شركتين جديدتين، كل شركة جديدة مكونة من جزء من الأول والآخر من الثانية، وهذه العملية يطلق عليها اندماج بالفرقة أو الانفجار.

ويمكن تحليل هذه العملية أيضا أنها عملية مزدوجة لاندماج-انفصال بطريق الضم.

الحصة الجزئية للأصول: Apport Partiel d'Actif

ومعناها قيام شركة بتقديم حصة تمثل جانب من أصولها إلى شركة أخرى قائمة أو تنشأ خصيصا لتلقي هذه الحصة، أو بمعنى آخر مساهمة شركة بجزء من أصولها في شركة أخرى، وتستمر كل منهما في ممارسة نشاطها على وجه الاستقلال، وتقوم الشركات بهذه العملية بهدف تنظيم الإنتاج بينها وترشيده، ولا نسي هذه العملية انفصالا لأن الانفصال بمعناه القانوني لا يكون إلا كليا، كما لا يكون بتقديم حصة نقدية إنما يكون حصص في الشركة المقدم إليها هذه الحصة ويمكن تمثيله على الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الاندماج عن طريق الإسهامات الجزئية في رأس المال



فرع الرابع : الاندماج والانفصال وفق القانون التجاري الجزائري

نص القانون التجاري الجزائري عن عملية الاندماج في المواد التالية:

المادة 744: للشركة ولو في حالة تصفيتها. أن تدمج في شركة أخرى أو أن تساهم في تأسيس شركة بطريقة الدمج.

كما لها أن تقدم ماليتها لشركات موجودة أو تساهم معها في إنشاء شركات جديدة بطريقة الاندماج والانفصال

كما لها أخيراً أن تقدم رأسمالها لشركات جديدة بطريقة الانفصال.

المادة 745: يسوغ تحقيق العمليات المشار إليها في المادة المتقدمة بين شركات ذات شكل مختلف، ويجب أن تقرها كل واحدة من الشركات المعنية حسب الشروط المطلوبة في تعديل قوانينها الأساسية.

إذا كانت العملية تتضمن إحداث شركات جديدة، يتعين تأسيس كل واحدة منه حسب القواعد الخاصة بكل شكل من الشركة الموافق عليها.

المادة 747: يحدد مجلس الإدارة الاندماج أو الانفصال سواء لكل واحدة من الشركات المساهمة في الاندماج أو للشركة المقرر إدماجها.

ويجب أن يتضمن البيانات التالية:

1. أسباب الاندماج أو الانفصال وأهدافه وشروطه؛

2. تواريخ قفل حسابات الشركات المعنية، المستعملة لتحديد شروط العملية؛

3. تعيين وتقديم الأموال والديون المقرر نقلها للشركات المدمجة أو الجديدة؛

4. تقرير روابط مبادلة الحصص؛

5. المبلغ المحدد لقسط الاندماج أو الانفصال.

يبين المشروع أو أي بيان ملحق به طرق التقييم المستعملة وأسباب خيار روابط مبادلة الحصص.

المادة 748: يوضع مشروع العقد بأحد مكاتب التوثيق للمحل الموجود به مقر الشركات المدمجة والمستوعبة.

ويكون محل نشر بأحد الصحف المعتمدة لتلقي الإعلانات القانونية.

هيكل المجمعات

يمكن اعتبار المجمع على أنه تشابك غير منظم و معقد يجب فكّه وجعله أكثر جاهزية حيث أن مختلف الارتباطات والمجسدة بواسطة المساهمات المباشرة وغير المباشرة بين الشركة الأم والشركات التابعة أو بين الشركات التابعة فيما بينها والملاحظ إن الهياكل المستعملة هي متعددة ومتنوعة فيمكن أن يأخذ المجمع شكل هرمي أو على شكل نجوم أو دائري.

تركيبه هيكل مجمع الشركات

يمثل مجمع الشركات من الشركة الأم والشركات التابعة (الفروع) حيث لكل منها شخصيتها المعنوية المستقلة عن باقي الشركات ولكن موحدة اقتصادياً عن طريق روابط ممثلة بمساهمات حيث أن الشركة الأم تمارس الرقابة على مجموعة الشركات وبالتالي السيطرة على مختلف القرارات العملياتية والاستثمارية.

من خلال ما سبق يمكن التطرق إلى مختلف مكونات المجمع وهو كالتالي:

أولاً: الشركة الأم La Société Mère :

الشركة الأم هي قمة الهرم داخل المجمع وهي الركيزة التي تمارس الرقابة على الشركات الأخرى والتي تسمى بالشركات التابعة.

فتعرف الشركة الأم على أنها الهيكل القانوني التي تجمع القدرة الإستراتيجية، فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع.

ثانياً: الشركة القابضة Le Holding :

في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط، تسمى الشركة الأم بالشركة القابضة وهي لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر دورها على تسيير المساهمات المالية التي تملكها في مختلف الشركات وبالتالي تعرف الشركة القابضة على أنها "شركات لا تملك في أصولها إلا أسهم شركات أخرى، أو يتكون الجزء الأكبر من أصولها من أسهم شركات أخرى، حيث تعمل هذه الشركات على

إتمام العمليات المالية التي تعد مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها وفي نفس الوقت تقوم بتوجيه ومراقبة نشاطاتها الصناعية والتجارية

”

ثالثا- الفرع Filiale:

يعرف الفرع أو الشركة التابعة على أساس نسبة المساهمة في رأس المال والتي يجب أن تفوق 50% أي يجب أن تفوق نصف رأسمال الشركة المساهم فيها والتي تخول لها أغلبية حقوق التصويت.

رابعا: المساهمات Participations :

في حالة وجود مساهمة تتراوح ما بين 10% إلى 50% نكون في هذه الحالة أمام مساهمات عدا بعض الاستثناءات والمنصوص عليها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 الحسابات المجمعة والمنفصلة حيث نص انه في حالة وجود مساهمة في حدود 40% ولا يوجد أي مساهمة تفوق هذه النسبة وكذا المشاركة في مجلس الإدارة بالأغلبية والإطار التقني المسير للشركة في هذه الحالة تسمى بالفرع وليس المساهمة.

الحسابات المجمعة

في سنة 1904 في الولايات المتحدة أول مباحثات بخصوص الحسابات المجمعة وكانت شركة "National Lead" أول شركة قامت بإعداد الحسابات المجمعة سنة 1892.

في المملكة المتحدة انتظرت حتى سنة 1922 لإصدار أول حسابات مجمعة بعد إخطار الوسط المهني من اجل جلبهم إلى واقع الحسابات المجمعة وفي سنة 1948 كانت أول شركة تقوم بإعداد الحسابات المجمعة لشركة « Companies Act » و أصبحت إلزامية إعداد الحسابات المجمعة.

في فرنسا كان أول مؤتمر للشركة الوطنية لخبراء المحاسبة اهتم بموضوع الحسابات المجمعة في سنة 1954 ولكن المرسوم المؤرخ في 23 مارس 1967 على الشركات التجارية أن ترفق الحسابات المجمعة للحسابات الفردية.

وإلزامية إعداد الحسابات المجمعة كان بصدور القانون 85-11 المؤرخ في 03 جانفي 1985 على أن يكون ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 1990.

إلزامية إعداد الحسابات المجمعة

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن الحسابات المجمعة

إن إعداد الحسابات المجمعة ووصولها إلى شكلها الحالي ليس وليد الصدفة، بل الحاجة والقصور في الحسابات الفردية للشركات جعلها تتطور من فترة زمنية إلى أخرى ومن دولة إلى دولة أخرى يمكن إبراز هذه التطورات كما يلي:

أ. في الولايات المتحدة:

1892 أول نشر للحسابات المجمعة National Lead؛

1905 المؤتمر الدولي للحسابات المجمعة؛

1910 الحسابات المجمعة تكون ضمن التقارير السنوية؛

1934 إلزامية إرفاق الحسابات المجمعة للتقارير السنوية؛

1959 إصدار المعيار المتعلق بالقوائم المالية المجمعة 51 ARB؛

1971 إصدار المعيار المتعلق بالوضع بالمعادلة APB.

ب. في المملكة المتحدة:

1922 نشر أول حسابات مجمعة؛

1944 إصدار أول معيار بخصوص الحسابات المجمععة SSAP14؛

1948 إلزامية إعداد الحسابات المجمععة من طرف¹ 'Companie act.

ج. في ألمانيا:

1965 إلزامية إعداد الحسابات المجمععة لشركات الأموال؛

1969 إلزامية إعداد الحسابات المجمععة للشركات ذات المسؤولية المحدودة.

د. في فرنسا:

1966 إصدار أول حسابات مجمععة؛

1969 إصدار أول معيار: توصيات للمجلس الوطني للمحاسبة؛

1978 مشروع تقرير للمجلس الوطني للمحاسبة بخصوص الحسابات المجمععة؛

1985 نشر القانون المتعلق بتجميع الحسابات - إلزامية إصدار الحسابات المجمععة للمجمعات الغير مسجلة في

البورصة؛

1998 الإشعار رقم 17 ديسمبر 1998 رقم 10-98 المتعلق بالحسابات المجمععة؛

1999 القانون رقم 02.99 المؤرخ في 29 افريل 1999.

ه. في المجموعة الاقتصادية الأوروبية CEE:

1966 إصدار أول حسابات مجمععة؛

1969 إصدار أول معيار توصيات للمجلس الوطني للمحاسبة.

و. المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS المتعلقة بالحسابات المجمععة:

01 IAS المعيار المتعلق بإعداد القوائم المالية، آخر مراجعة في 2013/01/01؛

21 IAS المعيار المتعلق بالعملة الأجنبية، آخر مراجعة في 2009/07/01؛

27 IAS المعيار المتعلق بالقوائم المالية المجمععة و الفردية، آخر مراجعة في 2013/01/01؛

28 IAS المعيار المتعلق بتسجيل المساهمات في الشركات المشاركة، آخر مراجعة في 2013/01/01.؛

31 IAS المعيار المتعلق بالمساهمات في الشركات الصديقة الغي و عوض بـ IFRS11 ابتداء من 2013/01/01؛

03 IAS المعيار المتعلق بمجمع الشركات آخر تعديل في 2010/07/01؛

10 IFRS المعيار المتعلق بإعداد القوائم المالية المجمععة، سريانه ابتداء من 2013/01/01؛

11 IFRS المعيار المتعلق بالترتيبات المشتركة، سريانه ابتداء من 2013/01/01؛

12 IFRS المعيار المتعلق بالإفصاح عن المساهمات في المنشآت الأخرى، سريانه ابتداء من 2013/01/01.

الفرع الثاني: تعريف الحسابات المجمععة

المجمع يقدم مجموع الشركات مرتبطة فيما بينها وهي ملزمة بإعداد الحسابات المجمععة والمقصود بها « تعد الحسابات المجمععة

من اجل تقديم الملكية، والوضعية المالية والنتائج للمجمع المشكل من طرف الشركة الدامجة والشركات الداخلة في محيط الإدماج كأنها

وحدة واحدة».

من هذا التعريف نلخص الأهداف:

- توحيد الحسابات لكل الشركات وفق القواعد المتبعة في التقييم للمجمعات؛
 - تجميع المعطيات أي الحسابات المتعلقة بالميزانية وجدول حسابات النتائج ؛
 - إقصاء العمليات التي أحدثت تأثير مزدوج داخل المجمع كعمليات الشراء او البيع داخل الشركات التي تنتمي لنفس المجمع ؛
 - إقصاء الحصص أو الأسهم الممنوحة داخل المجمع وتوزيع الأموال الخاصة .
- الحسابات المجمعة تسمح بإعطاء صورة على الحقيقة المالية لمجمع الشركات والتي تحوي عموماً على الميزانية، وجدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، و الملاحق المكملة لمجموع الوضعية للشركة الأم والفروع كأنها شركة واحدة.

اولاً: المنفعة من الحسابات المجمعة

في الحسابات الفردية للشركة الدامجة التي تملك مساهمات في شركات أخرى، وحدها قيمة سندات المساهمة التي تظهر في الأصول المالية، الوضعية المالية والنتائج هي على مسؤولية المجمع.

الحسابات المجمعة للشركة تعطي تقديم أكثر اكتمالاً ووضوحاً من الحسابات الفردية بالنظر لأكثر من ميدان: الملكية أو الإرث، الوضعية المالية ونتائج النشاط.

أ. الملكية أو الإرث : إن الحسابات المجمعة تعطي كل المعلومات المتعلقة بمتلكات التي يقوم المجمع بالتحكم فيها وتسييرها، ويمكن أن تكون هذه الممتلكات على شكل مصانع، ممتلكات عقارية، معدات، أو أصول مالية فنجد سندات المساهمة الظاهرة في الأصول الغير جارية للشركة الدامجة إضافة إلى أن قيمة هذه الأصول مسجلة بتكلفة الدخول في محيط التجميع فنجد أن تحويل هذه السندات من شركة إلى أخرى لا يغير في قيمتها.

ب. الوضعية المالية : الحسابات المجمعة تبين كل الديون والحقوق تجاه الغير الذين من خارج المجمع، والمتعلقة بالشركات الداخلة في محيط التجميع.

في الحسابات الفردية للشركة الأم او الدامجة نشير للإقراض او القروض للشركات التابعة او الفروع، عند إعداد الحسابات المجمعة هذه الحقوق أو الديون الداخلية بين شركات المجمع يجب أن تقصى عدا الديون والحقوق الأخرى للغير التي تظهر في الحسابات المجمعة.

إن هذه الطريقة من العرض هي الأكثر إفصاحاً ووضوحاً من الحسابات الفردية حيث أنها تعطي لمستخدمي القوائم المالية من مستثمرين أو مقرضين وهي تعطي أكثر واقعية على الوضعية المالية للمجمع.

ج. نتائج النشاطات : أن الحسابات المجمعة هي أفضل مقياس لرقم الأعمال المحقق من طرف المجمع ونفس الشيء للنتائج المحققة، لأن الحسابات المجمعة تركز على حصة كل شركة من شركات المجمع من النتائج، سواء النتائج الموزعة او المحولة الى الاحتياطات.

في الشركة الدامجة القوائم المالية الفردية للشركة تفصح إلا على:

- النتيجة الصافية التي لها علاقة بنشاطها؛
- الأرباح الموزعة للشركات التابعة (النتائج المتعلقة بسنوات سابقة)؛
- المؤونات للنقص في قيمة المساهمات للشركات التابعة التي لها نتائج خسائر (المتعلقة بخسائر السنة).

بالمقابل يمكن للمجمع أن يحوز على سندات شركة أخرى لكي يحصل على الرقابة بالأغلبية وتكون هذه الحيازة عن الناتج إذا كان سعر الحيازة جد مرتفع ويفوق حصة الأموال الخاصة الموافقة لها، في هذه الحالة الحسابات المجمع تسمع بملاحظة الاستثمارات المرتبطة بالحيازة لهذه السندات تتوافق مع الإمكانيات المالية ونتائج المجمع.

وأخيرا التنازل عن الأصول بين الشركات الداخلة في نفس المجمع يمكن أن تحقق فوائض قيم تدخل في تكوين النتائج، هذه النتائج غير مبررة بالنظر إلى الغير، لان المسؤولين في المجمع يتحكمون في الصفقات الداخلية.

كل هذه العناصر تدخل في الحسابات المجمع وتعطي معلومات محاسبية ومالية وتفتح إمكانية تحسين قياس الأداء للمجمع ومستقبله، وأخيرا الحسابات المجمع تضمن نظرة لمجموع عناصر التسيير للشركات الداخلة في محيط التجميع.

تجميع الحسابات يجب أن يفضل التحليل الأداء الجيد لكل شركة من شركات المجمع وتعطي مؤشرات للمسؤولين على المجمعات على قيمة الشركات في نصوص المجمع، وبالتالي الحسابات المجمع تعمل على إعادة تقويم الأداء المالي الحقيقي للمجمع.

د. النمو الخارجي: من الأمور السلبية الشركة الدامجة أو الشركة الأم يمكن أن تضمن تطوير هام عن طريق الحيازة لسندات شركات جديدة، إذا كان سعر الحيازة لهذه السندات مرتفع جدا، الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي للمجمع يجب أن يسمح بتسديد القروض التي تعهدت بها من اجل تمويل هذه الحيازات، خاصة إذا كانت نتائج المجمع غير كافية لتغطية هذا الاحتياج من التمويل مما يجعل من الغير ممكن الوفاء بالتعهدات حسب الرزنامة المحددة مسبقا.

ومن الايجابي - إذا كان المجمع قام بشراء السندات بسعر منخفض لشركات تعاني من صعوبات في قطاع نشاطها المعروف جيدا من المجمع، تحت فرضية إعادة الهيكلة الفعالة، يستطيع المجمع أن يخلق ويحسن في النتائج وبالتالي المر دودية عن طريق النمو الخارجي.

ه. النمو الداخلي: من الملاحظ على الأداء المالي للشركات التابعة والداخلة في محيط التجميع، والمثلة في الشركة الدامجة أو الشركة الأم، هذا الأداء يكون محسوب عن طريق كل العمليات المحققة من طرف المجمع والتي تخلق نتائج داخلية، إن هذا المدخل المختصر والذي يجعل من الشركة الأم أن تحصل توزيعات الأرباح والتي تعبر عن الأرباح الحقيقية الاقتصادية لشركات المجمع.

ثانيا: الأهداف من إعداد الحسابات المجمع

يمكن تعداد الأهداف الممكن تحقيقها من إعداد الحسابات المجمع وهي متعددة منها:

- إعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالية للمجمع بحسب المادة 732 مكرر من القانون التجاري «يقصد بالحسابات المجمع،

تقديم الوضع المالية ونتائج مجموع الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة»:

- الاستجابة لاحتياجات المعلومات القانونية والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرار؛

- النظرة الاقتصادية الممتازة للحسابات وهو الهدف المنتظر من تجميع الحسابات القانوني والذي يجب أن يعد وينشر وفق

القوانين المعمول بها.

- يعطي نظرة مالية للمجمع، مجردة من كل التمويلات ما بين الشركات داخل نفس المجمع.

الفرع الثالث: قواعد تجميع الحسابات

أولا: الشركات الملزمة بإعداد الحسابات المجمع

إن معايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS خاصة المعايير المباشرة الخمسة وهي IAS27، IAS 28،

IFRS10، IFRS11، IFRS 12 والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في مختلف الدول. ومنها الجزائر فحسب النظام المحاسبي المالي SCF

القانون رقم 11/07 المؤرخ في 20017/11/25 «كل شركة أم أو الشركة التي تملك مساهمات في شركات شقيقة أو في شكل مشاريع

مشتركة أو عقود مشتركة أو ترتيبات مشتركة هي ملزمة بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة أو مدمجة تضم كل من الشركة الأم

والشركات التابعة والمساهمات، وتخضع عملية الإعداد لهذه القوائم إلى نفس قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المحددة في IAS 1 الخاص بتقديم وعرض القوائم المالية.

ووجب الإشارة أن مصطلح القوائم المالية هو جزء من التقارير المالية فكان من الأفضل تسمية القوائم المالية المدمجة باسم التقارير المالية المدمجة لأنها مفهوم أوسع واشمل من القوائم المالية فالتقارير المالية تشمل كل من القوائم المالية بالإضافة إلى الملاحظات والتعليقات الهامشية.

وتتكون القوائم المالية كل من القوائم المالية الأساسية والمتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول التغيرات في الأموال الخاصة، والملاحق التي تلعب دور التفسير للقوائم المالية الأساسية.

ثانياً: المصطلحات الأكثر تداولاً في إعداد الحسابات المدمجة

1. مفهوم السيطرة: حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 في الفقرة 04 « الرقابة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والعملياتية لشركة ما وفي الأخير الحصول على منافع من أنشطتها »؛

2. ويستخدم مفهوم الرقابة أثناء إعداد الحسابات المدمجة في تحديد نوع الطريقة المطبقة في عملية التجميع وهي تبين العلاقة بين الشركة الأم والشركات التابعة، فنجد الأنواع الثلاث للرقابة وهي الرقابة الحصرية، الرقابة المشتركة والنفوذ البارز أو الهام؛

3. كما إن نسبة الرقابة أو السيطرة تقودنا إلى مصطلح حقوق التصويت والتي ترتبط ارتباطاً قوياً مع نسبة الرقابة.

4. مفهوم معدل الفائدة (المصلحة): معدل الفائدة أو المصلحة يترجم الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الأموال الخاصة والنتيجة في الشركة التابعة أو الفرع وهي مفتاح التوزيع الذي يعتمد عليه في توزيع الأموال الخاصة والنتيجة بين الشركة الأم وحصص الأقلية؛

5. القوائم المالية الفردية: هي تلك القوائم التي يتم عرضها بواسطة الشركة الأم دون الأخذ بعين الاعتبار المساهمات أو الحقوق لدى الشركات التابعة أي إظهار في جانب الأصول في حساب الأصول المالية بمختلف أنواعها إلا السندات والمقيمة بتكلفة الاقتناء وليس على أساس حقوق الملكية في تاريخ إعدادها؛

6. حقوق التصويت: تقيم السلطة أو الرقابة بنسبة حقوق التصويت المملوكة، وليس بعدد الأسهم المملوكة في تاريخ إقفال الحسابات المدمجة فالأساس هو أن الحق في ممارسة السلطة بواسطة التصويت وبالتالي الحق في التصويت صفة من صفات السهم، فتوجد أسهم عادية لها الحق في التصويت، وأسهم ممتازة لها الأولوية في الأرباح وليس لها حقوق تصويت، وأسهم ذات حقوق تصويت مزدوجة بمقتضى نص أو عقد أو بقرار من الجمعية العامة غير العادية؛

7. التأثير الفعال: هو القدرة على المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسة المالية و العملياتية للشركة المستثمر فيها ولكن لاتصل تلك القدرة إلى درجة السيطرة أو الرقابة المشتركة؛

8. حقوق الأقلية: هي النسبة من الربح والخسارة أو صافي الأصول في المنشأة التابعة المتعلقة بحقوق الملكية التي لم يتم امتلاكها من قبل المنشأة الأم؛

9. الترتيب المشترك: ترتيب يكون لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه؛

10. السيطرة المشتركة: هي المشاركة التعاقدية المتفق عليها للسيطرة على النشاط الاقتصادي والتي لا يكون لأي متعاقد سيطرة عليه بشكل منفرد؛

11. العملية المشتركة: ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في الأصول أو الالتزامات في المطلوبات المتعلقة بالترتيب ويطلق على هذه الأطراف المشتركة في العملية المشغلين المشتركين؛

12. العقد المشترك: هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي معين يخضع لسيطرة مشتركة؛

13. المتعاقد المشترك: هو طرف في العقد المشترك وله سيطرة مشتركة على العقد المشترك.

المطلب الثاني :تنظيم أعمال إعداد الحسابات المجمعة

في الواقع الممارسة المحاسبية للتحضير لتجميع الحسابات عملية صعبة للغاية إذا ما لم يتم التحضير لها جيدا، وهذا بنوع التنظيم المعمول به والذي يقودونا إلى الإجابة عن الأسئلة المعتادة ما هي المهام ؟ من هو المكلّف بالمعالجة ؟ وما الذي يجب معالجته ؟ ومتى يجب القيام بالمعالجة ؟.

و بالتالي يجب احترام التنظيم المتعلق بإعداد الحسابات المجمعة من طرف الشركات التابعة أي التي تدخل في محيط التجميع. وبالتالي يجب التحديد المسبق للإجراءات واتخاذ القرار بشأن الإجراء الذي سوف يطبق من طرف المجمع أما التجميع عن طريق الأرصدة أو التجميع عن طريق التدفقات وإذا كان هيكل المجمع يحتوي على شركات تابعة ثانوية **Sous- groups** وبالتالي القرار بشأن اختيار نوع التجميع إما بالتجميع المباشر أو التجميع بالمراحل أو المدرجات.

الشكل رقم (01): سيرورة التجميع المركزي

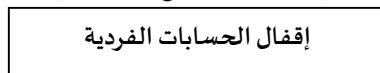


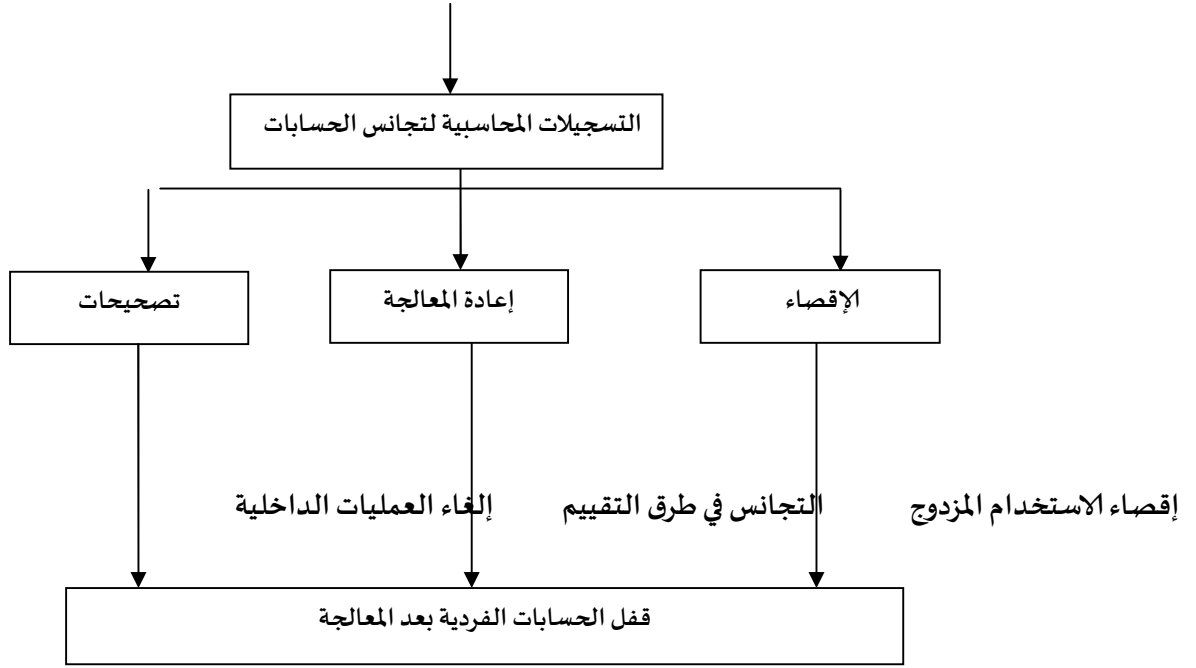
ثانيا: سيرورة التجميع اللامركزي

وفق هذا المسار، كل شركة تعد حسابات خاضعة لإعادة المعالجة وموافقة لقواعد العرض والتقييم للمجمع، كما أن مصلحة التجميع بعد المراقبة تسترجع المعطيات وإتمام عملية التجميع لمجموع الشركات الداخلة في محيط التجميع.

1. الأعمال التي تقوم بها كل شركة: في هذا المسار، المعطيات ترسل إلى مصلحة التجميع في الشركة الأم أو الشركة الدامجة، هذه الأخيرة تحضر وفق لقواعد التقييم المتبعة من طرف المجمع والتي بالضرورة تتبع الشركة الأم.

الشكل رقم (02): التجميع اللامركزي

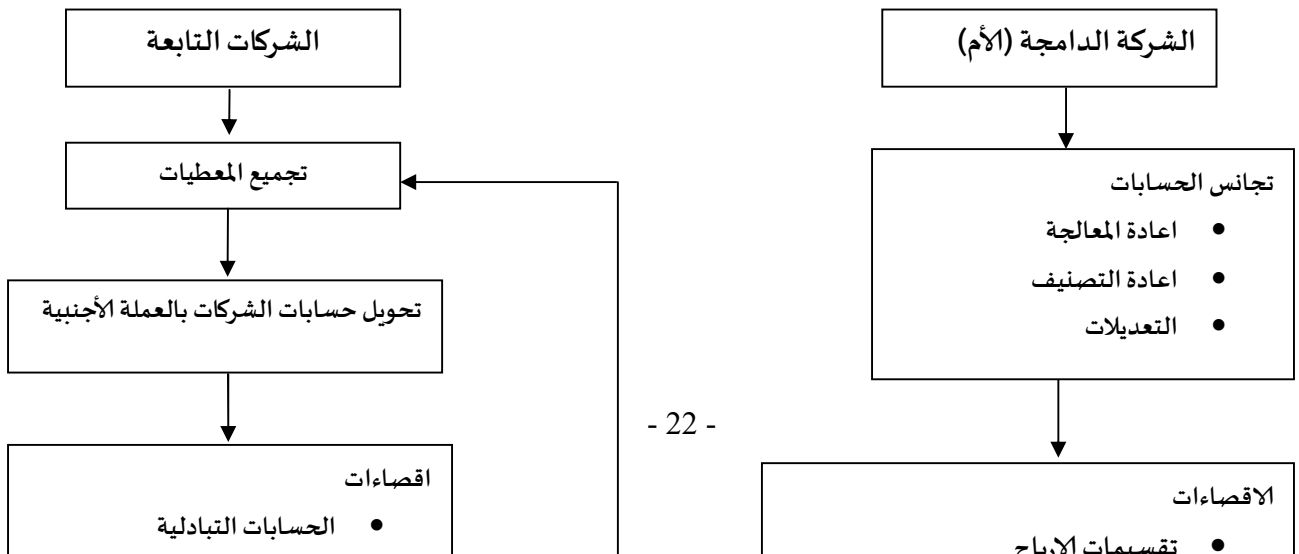




2. الأعمال في الشركات المندمجة: في هذا المسار يوجه الى معالجة كل عمليات التجميع في مصلحة التجميع للشركة الأم او القابضة، فهي تطبق في المجمع عندما يكون عدد الشركات الخاضعة للتجميع معتبر يسمح بتقليص أعمال التجميع، هذا التنظيم يكون عندما تكون الشركات على علم بقواعد التقييم والسياسات المطبقة من طرف الشركة الأم، تكون فعالية التجميع :-

- تقسيم وتوزيع من طرف شركات المجمع للإجراءات المحاسبية للمجمع وكذا إجراءات التجميع، مصحوبة بضرورة إجراء ملتقيات وتكوين وأيام تحسيسية من اجل تكوين جو للمجمع "CLIMAT GROUPE"؛
- تعريف لتوكيل السيطرة للفروع والمتعلقة بالعمليات الناتجة (خاصة إعادة المعالجة من اجل التجانس)؛
- تحويل (غالبا نهاية السنة) لكل فرع وثائق التجميع "Liasse de Consolidation" في اجال ممنوحة مسبقا لإتمام عملية التجميع، كما ان العلاقات مع الفروع يمكن تقيس وفي الاخير اعطاء معلومات مجمعة دقيقة.

الشكل رقم (03): أعمال التجميع على مستوى الشركة المندمجة



محددات التجميع

يعتبر معدل الفائدة ومعدل الرقابة من المحددات الرئيسية للتجميع فيما يخص الطريقة المستعملة لتجميع الحسابات فمعدل الرقابة المباشرة والغير مباشرة من أهم المحددات لطرق التجميع، أما نسبة المصلحة أو الفائدة المباشرة والغير مباشرة هي التي يحسب على أساسها حصة الشركة الأم من حقوق الملكية وحساب حقوق الأقلية.

معدل الفائدة ومعدل الرقابة

إن معدل الرقابة يسمح بتحديد الشركات التي تدخل محيط التجميع وطرق التجميع القابلة للتطبيق، والذي يحسب عن طريق حقوق التصويت المكتسبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة والتي يمكن أن تكون في موضع تحت السيطرة الحصرية للشركة الدامجة. وبمعنى آخر، يجب جمع حقوق التصويت للشركة الأم، والشركات التي تخضع للرقابة الحصرية (الفروع)، حقوق التصويت هذه تساوي إلى الحقوق في رأس المال (% المساهمة) على جميع الأسهم التي لها نفس الحقوق، وفي الحالة المعاكسة، نسبة أو معدل الرقابة سيختلف على نسبة المصلحة ونجد هذا الاختلاف يمكن أن يكون :

- أسهم لها الأولوية في تقسيمات الأرباح؛
- اقتطاعات الأسهم الخاصة؛
- أسهم تحوي على مساهمين مفلسين؛
- أسهم لها حقوق تصويت مزدوجة او مضاعفة.

الفرع الأول : أنواع الرقابة

يوجد نوعان من الرقابة على مستوى الشركة الدامجة او الشركة الأم على فروعها :

1. الرقابة الحصرية؛
2. الرقابة بالتشارك.

الرقابة الحصرية ناتجة عن ثلاث أنواع للرقابة حسب المادة 40 من النظام المحاسبي المالي (المرسوم التنفيذي رقم 156-08

المؤرخ في 26 مايو سنة 2008) وهي :

أولاً: الرقابة على الحقوق **Contrôle de droit**

المساهمة المباشرة أو الغير مباشرة على غالبية حقوق التصويت أي الحصول على أكبر من 50% من حقوق التصويت.

انيا: الرقابة الممارسة بالفعل **Contrôle de Fait**

التعيين خلال مدة سنتين متتاليتين لي أغلبية أعضاء مجلس الإدارة، المديرين، المراقبة، كما ان الشركة الأم تمتلك في هذه المدة على الأقل على نسبة 40% من حقوق التصويت ولا يوجد أي مساهم يملك أكبر من هذه النسبة .

ثالثاً: الرقابة التعاقدية **Contrôle Contractuel**: الحق في ممارسة نفوذ بالسيطرة على الشركة و هذا وفقا لعقد او لشروط نظامية لذا لا يؤخذ بالضرورة لنسبة المساهمات للشركة المسيطرة سواء كانت مشاركة او مساهمة لا تؤخذ بالحسبان في محيط التجميع.

الفرع الثاني: معدل المنح المباشر

يمثل في الحصة من رأس المال للشركة التي تمنح مباشرة من طرف المجمع وهو يساوي معدل الدمج في حالة التجميع بطريقة

التناسب.

أولاً: معدل المصلحة:

إن نسبة الفائدة أو المصلحة تمثل في الحصة المباشرة أو الغير المباشرة للأموال الخاصة لشركة من شركات المجمع، تسمح هذه النسبة للشركات التي تخضع للتجميع بحساب حقوق المجمع في الأموال الخاصة.

ثانياً : معدل الدمج:

إن معدل الدمج يحدد ما هو المعدل التناسبي للمعطيات المحاسبية للشركات التي تخضع للدمج، المعطيات للشركة الدامجة عن طريق الدمج الشامل والتي تجمع بـ100%، والمعطيات للشركة المدمجة عن طريق الدمج بالتناسب أو الوضع بالمعادلة وهذا بالأخذ في الحسبان التناسب لمعدل المساهمة المباشرة.

- اذا كانت الشركة تخضع لطريقة الدمج الكلي، معدل الدمج 100%؛
- اذا كانت الشركة تخضع لطريقة الدمج بالتناسب معدل الدمج يكون مساوي لمعدل المنح المباشر؛
- اذا كانت الشركة تخضع لطريقة الدمج بالمعادلة، معدل الدمج 0%، لان الشركة لا تخضع للدمج.

طريق حساب معدلات الرقابة (السيطرة) ومعدلات الفائدة (المصلحة)

يحسب معدل الرقابة وهذا بقسمة المساهمة على رأس المال كما يلي:

$$\text{معدل الرقابة} = \frac{\text{المساهمة}}{\text{رأس المال}}$$

الفرع الأول: كيفية حساب حقوق التصويت

لكل شركة تخضع للرقابة الحصرية، تملك حقوق تصويت كما للشركات المدمجة عليها إجراء مجموع لـ:

1. حقوق التصويت ملحقه بالأسهم العادية المكتسبة؛
2. شهادة لحقوق التصويت المكتسبة عند إصدار شهادة الاستثمار؛
3. حقوق التصويت المزدوجة ملحقه ببعض السندات؛

4. وجود حقوق تصويت مهمة نافذة او قابلة للتحويل.

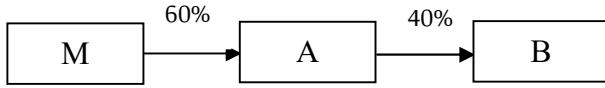
أولاً: أمثلة تطبيقية لحساب معدلات الرقابة والفائدة

إن حساب حقوق التصويت تحدد مختلف الترابطات وفق طبيعة الترابطات المالية بين الشركات المدمجة والشركة الدامجة

والتي يمكن أن تحدد:

- الترابطات المباشرة؛
 - الترابطات الغير مباشرة عن طريق سلسلة واحدة؛
 - ترابطات مباشرة او غير مباشرة عن طريق مجموعة من القنوات او السلاسل؛
 - ترابطات تبادلية مع الشركة الأم أو بين شركات تخضع للرقابة الحصرية أو شركات تحت النفوذ الهام؛
 - الترابطات الدائرية.
- أ. الترابطات غير مباشرة عن طريق سلسلة واحدة

• الحالة الأولى

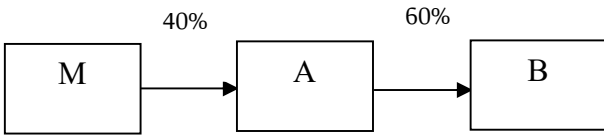


-نسبة الرقابة M في A تقدر ب 60% رقابة حصرية ممارسة على A؛

-نسبة الرقابة M في B تقدر ب 40% عن طريق وساطة A.

في هذه الحالة كل الشركات الموجودة في السلسلة تكون خاضعة للرقابة الحصرية لأنه يوجد تكرار للرقابة وبالتالي الشروط الأخرى لا يعتمد عليها في حساب نسبة الرقابة التي يفترض أن تأخذ في الحسبان عند إعداد درجة الاستقلالية بين الشركة الأم أو الدامجة والشركات الأخرى.

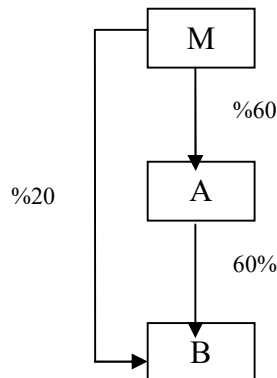
• الحالة الثانية



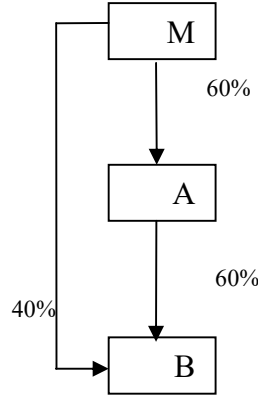
-نسبة الرقابة M في A تقدر 49% غياب الرقابة الحصرية الممارسة على A؛

-نسبة الرقابة M في B تقدر ب 0% ضياع وتبعثر الرقابة في المستوى A.

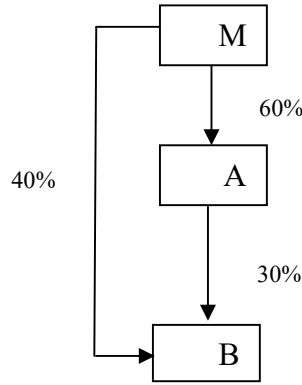
ب. ترابطات مباشرة او غير مباشرة عن طريق مجموعة من القنوات او السلاسل



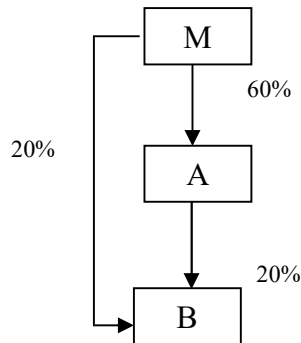
الرقابة الحصرية على B رغم أن مساهمة M في B تقدر بـ 20% فالرقابة كانت :
 - مساهمة M في A تقدر بـ 60% أي رقابة حصرية على A كما ان مساهمة A في B تقدر بـ 60%.
 وبالتالي مساهمة M غير المباشرة في B فرضت الرقابة الحصرية



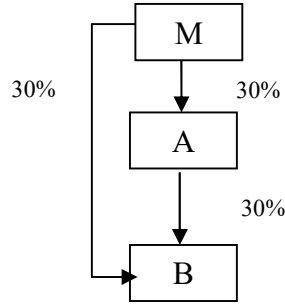
الرقابة الحصرية على B رغم أن مساهمة M في B تقدر بـ 40% فالرقابة كانت :
 - مساهمة M في A تقدر بـ 60% أي رقابة حصرية على A كما ان مساهمة A في B تقدر بـ 60%.
 وبالتالي مساهمة M غير المباشرة في B فرضت الرقابة الحصرية على B.



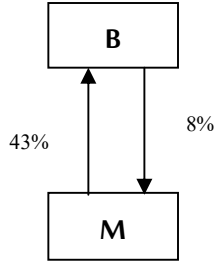
- الرقابة الحصرية على B رغم أن مساهمة M في B تقدر بـ 40% فالرقابة كانت :
 - مساهمة M في A تقدر بـ 60% أي رقابة حصرية على A كما ان مساهمة A في B تقدر بـ 30% وبالتالي مساهمة M المباشرة في A فرضت الرقابة الحصرية B.



- التأثير البارز او الفعال يتجلى من خلال المساهمة المباشرة لـ M في B و المقدر بـ 20%.
 والمساهمة المباشرة لـ A في B و المقدر بـ 20% رغم الرقابة الحصرية الممارسة على A من طرف M.

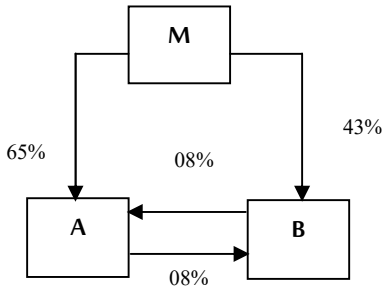


- بما إن كل المساهمات المباشرة وغير المباشرة لم تتعدى 30% فالتأثير البارز أو الهام هو نوع الرقابة الممارسة على B
ج. ترابطات غير مباشرة مع الشركة الأم

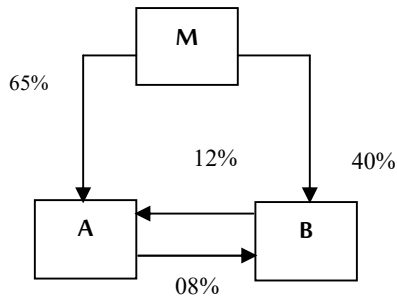


معدل الرقابة للشركة M على الشركة B يقدر بـ 43% مما يدل على أنه لا يوجد حقوق تصويت ملحقة بالأسهم المكتسبة من الشركة B في رأسمال الشركة الأم M.

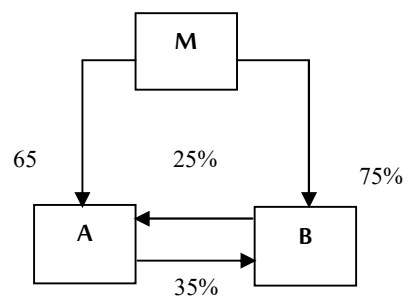
4-1- ترابطات متبادلة للشركة الأم أو بين الشركات تحت الرقابة الحصرية وللشركات تحت التأثير البارز



الوضعية 03



الوضعية 02



الوضعية 01

• معدل الرقابة للشركة M على الفرع A

الوضعية 3	الوضعية 2	الوضعية 1	
65%	6%	65%	مباشرة
8%	8%	35%	عن طريق وساطة B
73%	7%	100%	المجموع

• معدل الرقابة للشركة M على الفرع B

الوضعية 3	الوضعية 2	الوضعية 1	
43%	40%	75%	مباشرة
8%	12%	25%	عن طريق وساطة A
51%	52%	100%	المجموع

الصعوبات المتعلقة بحساب المعدلات

إن نسب الرقابة مثل نسب الفائدة او المصلحة تحسب انطلاقا من نسب الأسهم الممنوحة، فالسلسلة الأولى من الصعوبات تمسك من ان الأسهم ليست نهائية او متساوية بين الشركات حيث نجد أسهم ليست لها حقوق التصويت، أسهم لها حقوق تصويت بسيطة، أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة، مما يجعلها لا تخضع لنفس الرقابة المفروضة.

السلسلة الثانية من الصعوبات ترتبط بإمكانية المساهمة الدائرية حيث ان A تملك أسهم في B التي بدورها تملك أسهم في C والتي هي بدورها أيضا تملك أسهم في A أي أسهم ذاتية الرقابة (A تملك أسهم في A).

الفرع الأول: معدلات الرقابة (السيطرة)

أولا: أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة **les action à droit de vote double**

يمكن لبعض الأسهم ان تحصل في الجمعية العامة على أكثر من صوت مقارنة بالأسهم الأخرى، هذا التقسيم يجب أن يأخذ في الحسبان أثناء حساب معدل او نسبة الرقابة.

على سبيل المثال الشركة A تملك 60% من الأسهم في B هذه الأسهم النصف لها حقوق تصويت مضاعفة، اذا الشركة B لها 60% من رأسمالها مكون من أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة.

اذا نسبة المراقبة للشركة A للشركة B تساوي الى $(60\% + 100\%) / (30\% + 60\%) = 56.25\%$.

ثانيا: أسهم ليست لها حقوق تصويت **les action sans droits de vote**

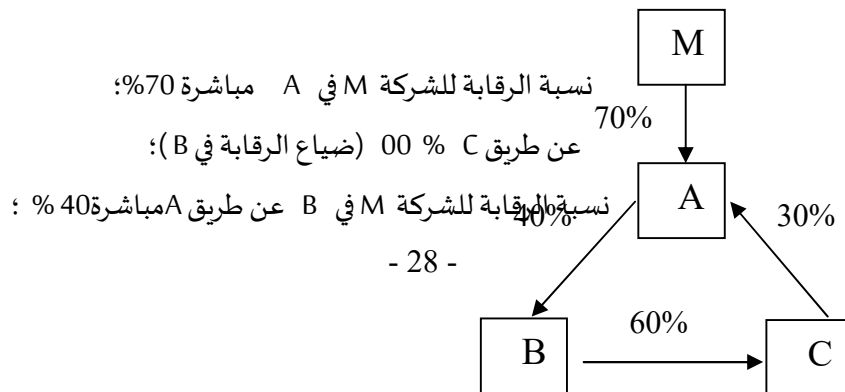
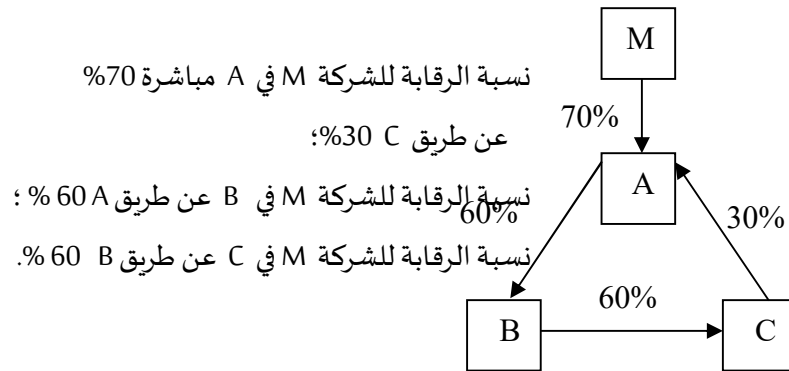
هذه الأسهم لا تعطي الحق لصاحبها في حقوق التصويت في الجمعيات العامة وهي بطبيعتها مقصاة من حساب معدل الرقابة. على سبيل المثال الشركة A تملك 60% من الأسهم في B اذا B لها 40% من رأس المال هذه الأسهم النصف ليست لها حقوق تصويت، اذا الشركة B لها 60% من رأسمالها مكون من أسهم ليست لها حقوق تصويت.

اذا نسبة المراقبة للشركة A للشركة B تساوي الى $(40\% - 100\%) / (30\% - 60\%) = 50\%$.

ثالثا: المساهمات المتبادلة **les participations réciproques**

إذا كانت الشركة تملك مساهمات في شركة أخرى وهذه الأخيرة أيضا لها مساهمات في الشركة، نحن الآن في حالة مساهمات متبادلة وهي الحالة الأكثر بساطة من المساهمة الدائرية.

هذه المساهمات المتبادلة يمكن أن تمس الفرع والشركة الأم أو الشركتين التابعة.



نسبة الرقابة للشركة M في C عن طريق B 00% (ضياح الرقابة في B).

الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بحساب معدل الفائدة (المصلحة):

معدل الفائدة يستخدم لحساب حصة الشركة في الأموال الخاصة للشركة المستثمر فيها بطريقة مباشرة او غير مباشرة في الشركات الواقعة داخل محيط الإدماج.

كما يمكن ان يختلف معدل الفائدة عن معدل حقوق التصويت (معدل الرقابة) فالأخير يترجم الارتباط بين الشركة الأم والشركات الأخرى والممنوحة بصفة مباشرة او غير مباشرة على الأقل تحديد محيط الإدماج ومن ثم طرق الإدماج.

أولا: طرق حساب معدل الفائدة:

أ. العلاقة او الارتباط المباشر: في حالة ما إذا كانت الشركة الدامجة مستقلة مباشرة ووحيدة بالنسبة للشركة المندمجة، معدل

الفائدة يوافق تماما نسبة رأس المال الشركة الدامجة الممنوح من طرف الشركة المندمجة وهذا معناه نسبتها في المساهمة:

ب. ارتباط غير مباشر عن طريق سلسلة وحيدة: معدل الفائدة في الشركة الدامجة (الأم) او الشركة المشاركة او الزميلة تقوم بضرب نسب المساهمة في رأس المال لكل فرع او مساهمة المشكلة للسلسلة.

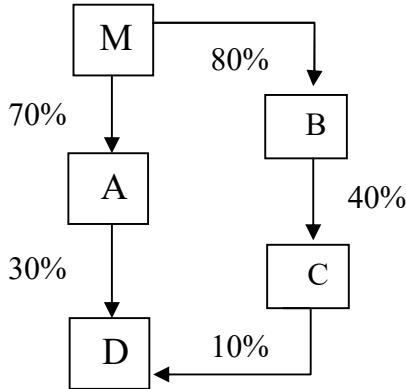


% نسبة الفائدة للشركة M في F2 : $(\%40 \times \%60) = \%24$

ج. ارتباطات غير مباشرة عن طريق مجموعة من السلاسل: نسبة الفائدة للشركة الدامجة في الشركات المندمجة تحسب بالطريقة الآتية:

- لكل قناة نحسب وهذا بضرب نسبة المساهمة لكل شركة المكونة للسلسلة، ما عدا حالة انقطاع بسبب غياب فرع في نهاية السلسلة؛

- ثم القيام بجمع النسب المتحصل عليها لكل سلسلة.

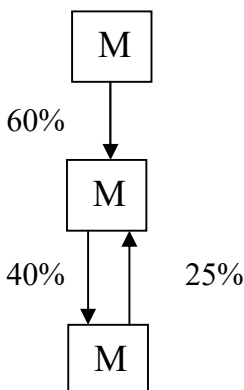


الحالة 01: A, B, C يعتبران فرعان نسبة الفائدة للشركة M في D تقدر بـ

$$(\%10 \times \%40 \times \%80) + (\%30 \times 70\%) = \%24.20$$

الحالة 02: A, B يعتبران فرعان اما الشركة C تعتبر كيان مشارك نسبة الفائدة للشركة M في D تقدر بـ $21 = (\%30 \times 70\%)$

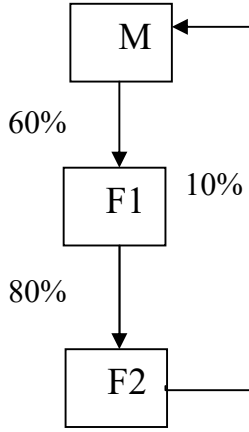
د. ارتباطات تبادلية: يمكن تمثيلها وفق الشكل الموالي:



• نسبة مساهمة M في A = $(\frac{25\% \times 40\% - 1}{1}) \times 60\% = 66.67\%$ ؛

• نسبة مساهمة M في B = $(\frac{25\% \times 40\% - 1}{40\%}) \times 60\% = 26.67\%$.

هـ. ارتباطات دائرية: والتي يمكن تمثيلها بيانيا وفق الشكل الموالي



نسبة الفائدة للمساهمين في M :

• في الشركة M = $(\frac{10\% \times 80\% \times 60\% - 1}{10\% - 1}) = 94.54\%$ ؛

• في الشركة F1 = $(\frac{10\% \times 80\% \times 60\% - 1}{(60\%)(10\% - 1)}) = 56.72\%$ ؛

• في الشركة F2 = $(\frac{10\% \times 80\% \times 60\% - 1}{(80\% \times 60\%)(10\% - 1)}) = 45.38\%$.

و. سندات ذاتية الرقابة "LES TITRES D' AUTOCONTROLE"

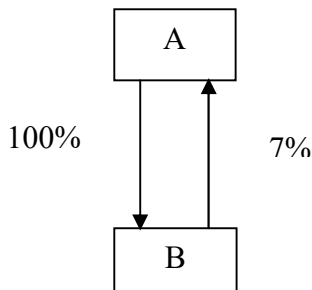
جاء في الفقرة 271 من القانون 99-02 والذي تطرق إلى ما يسمى السندات ذاتية الرقابة بأنها سندات الشركة المندمجة الممنوحة لنفسها أو بواسطة شركة مراقبة إما حصريا أو بالمشاركة مع مجمع آخر.

ان السندات المدمجة والممنوحة لشركة تخضع للنفوذ الهام لا تصنف على أنها سندات ذاتية الرقابة.

ووفق للمعايير IAS تقصى كذلك من هذا التصنيف السندات الممنوحة للشركات الخاضعة للرقابة المشتركة – الكيانات المشاركة.

هذا النوع من السندات ليس لها اي اثر على معدل الرقابة لكن من الممكن ان يؤثر على معدل الفائدة.

في حالة سندات ذاتية الرقابة والممنوحة من طرف الشركة المندمجة بنفسها او عن طريق فرع مراقب 100% هذه السندات ليس لها أي تأثير على معدل الفائدة.



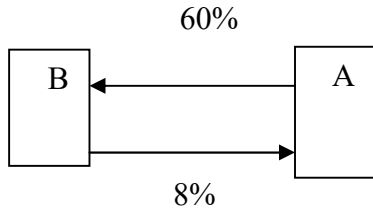
الحالة 01:

• بافتراض أن X يمثل % الفائدة في المجمع A ؛

• بافتراض أن Y يمثل % الفائدة في المجمع A .

$$Y = 100\% \text{ و } X = 100\% \text{ وتساوي } Y = 100X \text{ و } X = (100 - 7)\% + 7Y = 93\% + 7\%Y$$

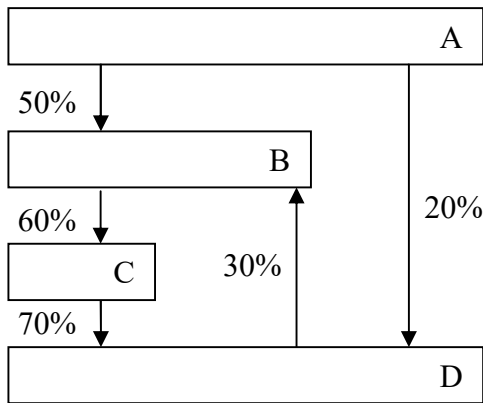
الحالة 02: على العكس السندات ذاتية الرقابة والممنوحة من طرف فرع وهذا الفرع نسبة المساهمة لاتساوي 100% في الشركة التابعة هنا تقودونا الى ان المساهمة متبادلة او دائرية فهنا نقلل معدل الفائدة للمجمع في الشركة المندمجة وفي الشركات التابعة.



- بافتراض أن X يمثل % الفائدة في المجمع A؛
- بافتراض أن Y يمثل % الفائدة في المجمع A.

$$Y=57.98\% \text{ و } X=96.64\% \text{ وتساوي } Y=60\%X \text{ و } X=92\%+8\%Y$$

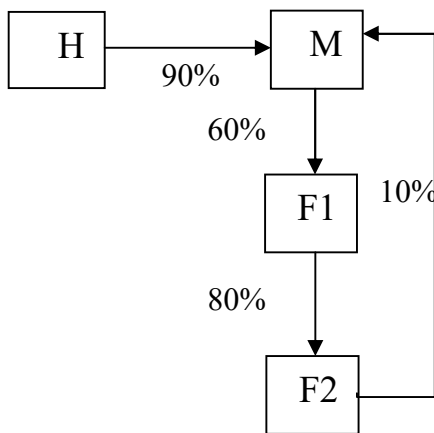
ز. ارتباطات متبادلة ودائرية في نفس الوقت: موضحة في الشكل الموالي



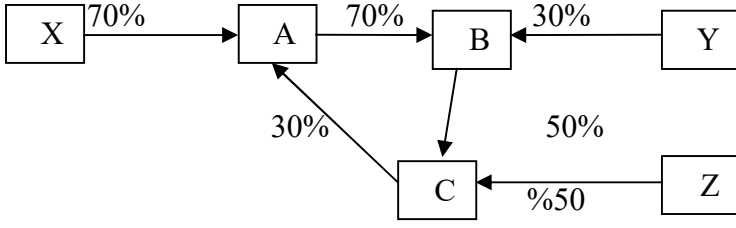
نسبة الفائدة في المجمع :

- في الشركة B = $(\%30 \times \%70 \times \%60 - 1) / ((\%30 \times \%20) + \%50) = 64.07\%$
- في الشركة C = $(\%60 \times \%30 \times \%70 - 1) / ((\%60 \times \%30 \times \%20) + (\%60 \times \%50)) = 64.07\%$
- في الشركة D = $(\%70 \times \%60 \times \%30 - 1) / ((\%70 \times \%60 \times \%50) + (\%20)) = 46.91\%$

باستعمال معطيات المثال السابق بالنسبة للمساهمة الدائرية والمطبقة على الشركة المندمجة المعالجة أسفله وتطبيق منطق باعتبار ان الشركة M مملوكة من طرف شركة وهمية H بمعدل مساهمة 90% لان الشركة F2 تملك مساهمة بـ 10% وفق الشكل الموالي:



- الشركة M = $(\%10 \times \%80 \times \%60 - 1) / (\%90) = 94.54\%$
- في الشركة F1 = $(\%60 \times \%10 \times \%80 - 1) / ((\%60 \times \%90)) = 56.72\%$
- في الشركة F2 = $(\%80 \times \%60 \times \%10 - 1) / ((\%80 \times \%60 \times \%90)) = 45.38\%$



المعادلات الرياضية تسمح لنا بحل حساب :

المجمع X :

- % 78.21 = $0.895 / 0.70 = ((0.3 \times 0.5 \times 0.7) - 1) / (0.3 - 1)$ = الفائدة المجمع في الشركة A
- % 54.75 = $0.7821 \times 0.70 = ((0.3 \times 0.5 \times 0.7) - 1) / (0.3 - 1)$ = الفائدة المجمع في الشركة B
- 27.37% = $0.5475 \times 0.50 =$ = الفائدة المجمع في الشركة C

المجمع Z :

- % 55.87 = $0.895 / 0.50 =$ الفائدة المجمع في الشركة C
- % 16.76 = $0.30 \times 55.87 =$ الفائدة المجمع في الشركة A
- % 11.73 = $0.70 \times 16.76 =$ الفائدة المجمع في الشركة B

الباقى يعالج في المجمع Y :

- % 33.52 = $0.895 / 0.30 =$ الفائدة المجمع في الشركة B
- % 16.76 = $0.50 \times 33.52 =$ الفائدة المجمع في الشركة C
- % 05.03 = $0.30 \times 16.76 =$ الفائدة المجمع في الشركة A

الجدول الموالي يسمح لنا بمراقبة صحة الحسابات السابقة

C	B	A	
27.37%	54.75%	78.21%	X
16.76%	33.52%	5.03%	Y
55.87%	11.73%	16.76%	Z
100%	100%	100%	المجموع

المبحث الأول: طرق ومبادئ التجميع

تتمثل عملية الإدماج المحاسبي في إحلال قيمة سندات المساهمة في حسابات المؤسسة الموحدة بقيمة كل العناصر المتعلقة بها، من حسابات المؤسسة الموحدة ويمكن أن تتم عملية الإحلال:

- إما إدماج في حسابات الشركة كل عناصر حسابات الشركات نطاق القوائم المالية المجمعة، إدماجا كلياً أو نسبياً وذلك وفق نسبة المصلحة في كل شركة؛

أو اعتماداً على القيمة المعادلة لقيمة سندات المساهمة في كل شركة والتي تحسب من الوضعية الصافية للشركة الزميلة أو المشاركة.

وبناء على ذلك فإن هناك ثلاث طرق للتوحيد المحاسبي قبل 2013 و طريقتين فقط بعد 2013:

(1) طريقة التكامل الشامل (Intégration globale)؛

(2) طريقة الوضع بالمعادلة (Mise en équivalence).

ويمكن أن نبين أصناف مؤسسات نطاق القوائم المالية المجمعة والطرق المتبعة في عملية التجميع المحاسبي، وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من خلال الجداول التالية:

الجدول رقم (01): طرق تجميع الحسابات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بعد 2013

المؤسسة المشتركة (التأثير الهام)	المساهمات (الرقابة المشتركة)	الشركات التابعة (الرقابة الحصرية)	الرقابة المرجع المحاسبي
طريقة الوضع بالمعادلة IAS28	طريقة الوضع بالمعادلة IAS28 او الحصص في الأصول والخصوم، الإيرادات والمصاريف وفق IFRS11	التكامل الشامل IFRS10	المعايير المحاسبية الدولية
طريقة الوضع بالمعادلة	طريقة الوضع بالمعادلة	التكامل الشامل	النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: طريقة التكامل الشامل

سمح النظام المحاسبي المالي بإستعمال طريقة التكامل الشامل والمستمدة من المعايير المحاسبية الدولية وبالتحديد المعيار IAS27 قبل التعديل و التي أقرها أيضا IFRS 10.

الفرع الأول: مفهوم طريقة التكامل الشامل (Intégration globale)

طريقة التكامل الشامل تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما سمح لهذه الأخيرة الإستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية، ونتيجة مجموعة الشركات وكأنها تمثل كيانا واحداً.

وتهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج في حسابات الشركة المجمعة (الشركة الأم)، فهي بذلك تمثل جميع الهيئات التي لها شخصيات معنوية في شخصيات إقتصادية موحدة.

وحسب المادة (02) من الجريدة الرسمية رقم 87 سنة 1999:

" تعتمد طريقة التكامل الشامل على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة، محل حسابات الميزانية ونتائج الشركات المجموعة المعنية، لإعداد ميزانية واحدة، وجدول حسابات نتائج واحد".

الفرع الثاني: مبدأ التكامل الشامل:

في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تطبق رقابة مطلقة على شركات أخرى تابعة، تلجأ في هذه الحالة إلى تطبيق أسلوب التكامل الشامل الذي يعتمد على تجميع عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج للشركات التابعة، ويتم ذلك وفق المرور بخطوات منهجية لابد الوقوف عليها إلى أن نصل إلى إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات نتائج مجمع.

ويمكن حصر الخطوات التي تعتمد عليها طريقة التكامل الشامل في النقاط التالية:

1. الجمع:

وهي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة وفيها يتم وضع حسابات الشركة المجمعة وحسابات الشركات المجمعة (الشركات التابعة)، فهذه الخطوة تعد أساسية وبسيطة في حد ذاتها، تُجعل فيها الحسابات التي هي قيد عملية تجميع الحسابات؛

2. الإقصاء:

وهي الخطوة الثانية التي تلي طريقة الجمع، بحيث يتم إقصاء حسابات العمليات الداخلية المتبادلة، مثل تلك المتعلقة باختلاف طرق الإهلاكات بين الشركة الأم والشركات التابعة، الفروقات الناتجة عن طرق تقييم المخزونات، عمليات الشراء والبيع بين الشركة الأم والشركات التابعة (الإيرادات، التكاليف)، والحسابات الأخرى كالديون والحقوق الأخرى، تقسيمات الأرباح؛ حيث يمكن تقسيم العمليات إلى عمليات تؤثر على النتيجة المدمجة وعمليات لا تؤثر على النتيجة المجمعة.

3. التسجيل: تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصاؤها، بحيث ان الضرائب

المؤجلة تعدل في النتيجة زيادة او نقصان، فمثلا معدل IBS 19% والمبلغ المسجل سواء ايراد او تكلفة 100 دج فنجد ان الربح/الخسارة حسب الحالة تكون بمقدار (100-19) = 81 دج اما الضريبة على ارباح الشركات فتؤخذ من الميزانية الفردية لكل شركة من الشركات التي تنتمي لمحيط الإدماج.

4. توزيع الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة:

وفيها يتم الفصل أو التجزئة بين الأموال الخاصة للشركة المجموعة (الأم) والشركات المجموعة (الشركات التابعة)، بمعنى تحديد فوائده المجمع (فوائد الأغلبية) وفوائد الشركات التابعة أو ما يعرف بحقوق الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليها)، وتحديد فارق التجميع الأول.

5. تحديد الاحتياطات المجموعة والنتائج المجموعة.

6. إعداد الحسابات المجموعة:

وذلك عن طريق إعداد الميزانية المجموعة وجدول حسابات النتائج المجمع، والقوائم الأخرى كجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

بعد تحديد الميزانية المجموعة وجدول حسابات النتائج المجمع وتحديد الاحتياطات المجموعة والنتيجة المجموعة، تتم بعدها عملية التسجيل المحاسبي في جدول اليومية.

الفرع الثالث: دراسة حول طريقة التكامل الشامل

على افتراض ان شركتين، الشركة Alpha و الشركة Béta والتي قدمت لنا ميزانية الشركة الفردية والمملخصة في الجداول أدناه:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
1.000.000	رأسمال مكتتب - محرم مدفوع	80.000	التثبيبات المعنوية
600.000	الاحتياطات	850.000	التثبيبات المادية
160.000	النتيجة	450.000	سندات المساهمة Béta
1.200.000	الديون	180.000	تثبيبات مالية أخرى
		1.400.000	الأصول الجارية
2.960.000	المجموع	2.960.000	المجموع

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
600.000	رأسمال مكتتب - محرم مدفوع	800.000	التثبيبات المادية
300.000	الاحتياطات	1000.000	الاصول الجارية
100.000	النتيجة		
800.000	الديون		
1.800.000	المجموع	1.800.000	المجموع

الشركة Alpha تملك 75% من رأسمال الشركة Béta تمت الحيازة أثناء تأسيس الشركة، الشركة Alpha يجب ان تقدم الحسابات المدمجة، والتي تعد بواسطة طريقة التكامل الشامل للشركة Béta لانها تخضع للرقابة الحصرية. ويمكن استعمال التسجيلات المحاسبية (كذلك توجد طريقة الجداول) من اجل إعداد الحسابات المدمجة نقوم بمايلي:

- استرجاع حسابات الميزانية للشركة ; Alpha
- استرجاع حسابات الميزانية للشركة ; Béta
- إلغاء وترصيد سندات المساهمة للشركة Béta .

	80.000	التثبيتات المعنوية	20
	850.000	التثبيتات المادية	21
	450.000	سندات المساهمة Béta	261
	180.000	تثبيتات مالية أخرى	27-26
	1.400.000	الأصول الجارية	5-4
1.000.000		رأسمال مكتتب-محزر مدفوع Alpha	101
600.000		احتياطات Alpha	106
160.000		النتيجة Alpha	120
1.200.000		الديون	5-4
		استرجاع ميزانية Alpha	
	800.000	التثبيتات المادية	21
	1.000.000	الأصول الجارية	5-4
600.000		رأسمال مكتتب-محزر مدفوع Béta	101
300.000		احتياطات Béta	106
100.000		النتيجة Béta	120
800.000		الديون	5-4
		استرجاع ميزانية Béta	
	600.000	رأسمال مكتتب-محزر مدفوع Béta	101
	300.000	احتياطات Béta	106
	100.000	النتيجة Béta	120
450.000		سندات المساهمة Béta	261
225.000		احتياطات Alpha	106
75.000		النتيجة Alpha	120
225.000		فوائد الأقلية (غير المسيطر عليهم)	108
25.000		نتيجة الأقلية	128
		إدماج حسابات الشركة Béta	

طريقة الجداول: في حالة عدم توفر برمجيات للتسجيل المحاسبي لعملية التجميع يمكن الاعتماد على

الجداول في إعداد القوائم المالية المجمعة كما يلي:

الأصول	Alpha	Béta	المجموع	المدين (+)	الدائن (-)	المجموع المدمج
التثبيتات المعنوية	80.000	/	80.000	/	/	80.000
التثبيتات المادية	850.000	800.000	1.650.000	/	/	1.650.000
سندات المساهمة Béta	450.000	/	450.000	/	/	/
تثبيتات مالية أخرى	180.000	/	180.000	/	450.000	180.000
الأصول الجارية	1.400.000	1000.000	2.400.000	/	/	2.400.000
مجموع الأصول	2.960.000	1.800.000	4.760.000	/	450.000	4.310.000

الخصوم	Alpha	Béta	المجموع	المدين (-)	الدائن (+)	المجموع المدمج
رأس مال مكتتب - محرز مدفوع	1.000.000	600.000	1.600.000	600.000	/	1.000.000
الاحتياطيات	600.000	300.000	900.000	75.000	/	825.000
النتيجة	160.000	100.000	260.000	25.000	/	235.000
فوائد الأقلية (ح غ م عليها)	/	/	/	/	225.000	225.000
نتيجة الأقلية	/	/	/	/	25.000	25.000
الديون	1.200.000	800.000	2.000.000	/	/	2.000.000
مجموع الخصوم	2.960.000	1.800.000	4.760.000	700.000	250.000	4.310.000

الميزانية المدمجة بعد التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالتجميع

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
التثبيتات المعنوية	80.000	رأس مال مكتتب - محرز مدفوع	1.000.000
التثبيتات المادية	1.650.000	الاحتياطيات	825.000
تثبيتات مالية أخرى	180.000	النتيجة	235.000
الأصول الجارية	2.400.000	فوائد الأقلية	225.000
		نتيجة الأقلية	25.000
		الديون	2000.000
المجموع	4.310.000	المجموع	4.310.000

جدول النتيجة للشركة Alpha

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
2.100.000	إيرادات عملياتية	1.780.000	مصاريف عملياتية
100.000	إيرادات مالية	140.000	مصاريف مالية
		120.000	الضرائب على الأرباح
		160.000	النتيجة
2.200.000	المجموع	2.200.000	المجموع

جدول النتيجة للشركة Béta

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1.720.000	إيرادات عملياتية	1.560.000	مصاريف عملياتية
80.000	إيرادات مالية	60.000	مصاريف مالية
		80.000	الضرائب على الأرباح
		100.000	النتيجة
1.800.000	المجموع	1.800.000	المجموع

نفس الإجراءات المطبقة على الميزانية تطبق على تجميع جدول النتيجة وهذا بتجميع الحسابات (عن طريق التسجيلات المحاسبية او باستعمال الجدول) حسابات النتيجة للشركات بإدماج الشركة Alpha والشركة Béta .

المجموع	Béta	Alpha	جدول التجميع
3.340.000	1.580.000	1.780.000	مصاريف عملياتية
200.000	60.000	140.000	مصاريف مالية
200.000	80.000	120.000	الضرائب على الأرباح
260.000	100.000	160.000	النتيجة
4.000.000	1.800.000	2.200.00	
3.820.000	1.720.000	2.100.000	إيرادات عملياتية
180.000	80.000	100.000	إيرادات مالية
4.000.000	1.800.000	2.200.000	

يقدم جدول النتيجة وفق الجدول التالي :

3.820.000	إيرادات عملياتية
-----------	------------------

3.340.000	مصاريف عملياتية
480.000	النتيجة العملياتية
180.000	الإيرادات المالية
200.000	المصاريف المالية
- 20.000	النتيجة المالية
460.000	النتيجة الجارية للشركات المدمجة
200.000	الضرائب على أرباح الشركات
260.000	النتيجة للشركات المدمجة
25.000	فوائد الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليهم)
235.000	النتيجة الصافية (حصه المجمع)

المطلب الثاني : طريقة الوضع بالمعادلة (Mise en équivalence)

هذا الأسلوب يتعلق بالفروع التي يمارس عليها تأثير أونفوذ Sociétés associées

الفرع الأول: مفهوم طريقة المعادلة

طريقة المعادلة أو الوضع في التكافؤ، تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، فهي تقوم بإعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها والتي هي عبارة سندات مساهمة للشركات التابعة (الفروع) والتي لا بد أن تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية (قيمة الحيازة) بقيمة الحصص التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع في تاريخ إعداد الميزانية الموحدة .

يطبق هذا الأسلوب على الشركات التي يمارس عليها نوعا من السيطرة وهذه الأخيرة تعرف من خلال التدخل المباشر أو غير المباشر في السياسات المالية والتشغيلية.

- من خلال هذت الأسلوب يمكن تحديد نسبة المراقبة أو بالأحرى المجال الذي تؤول إليه الشركات التي تخضع للتأثير الملحوظ، سيما أن هذا الأسلوب المتمثل في طريقة المعادلة يتحدد في حالة ما إذا كانت نسبة الرقابة من 20% ولا تتعدى 50% من حقوق التصويت.

الفرع الثاني:

إن طريقة المعادلة ماهي إلا عملية استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع.

ومن خلال هذا الأسلوب يتم إحلال القيمة المحاسبية الصافية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم محل رأس المال الخاص مضافا إليه نتيجة الدورة، ويمكن الإشارة إلى مايلي:

- بالنسبة إلى الميزانية المجمع: يجب إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة المضاف إليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد التجميع؛
- بالنسبة إلى جدول حسابات النتائج المجمع: يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات؛
- إهمال كل ما متعلق بالشركة والشركات الزميلة والمشاركة فيما يخص العمليات التبادلية والديون والحقوق.

الفرع الثالث: دراسة حالة حول طريقة الوضع بالمعادلة

نفس المثال السابق على افتراض ان الشركة Alpha تملك 25% من رأسمال شركة Gamma تم الحيازة على هذه الأسهم يوم التأسيس بمبلغ 50000 دج (حساب التثبيتات المالية) سندات الشركة Gamma هي بالنسبة لشركة Alpha تعتبر بالتأثير الهام influence notable وبالتالي تسجل بطريقة وهذا معناه إجراء إعادة تقييم ميزانية و جدول النتيجة للشركة Gamma تعطى على الشكل التالي:

ميزانية الشركة Gamma

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
200.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	400.000	التثبيتات المعنوية
180.000	الاحتياطات	460.000	التثبيتات المادية
60.000	النتيجة		
420.000	الديون		
860.000	المجموع	860.000	المجموع

جدول النتيجة للشركة Gamma

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
520.000	إيرادات عملياتية	410.000	مصاريف عملياتية
30.000	إيرادات مالية	40.000	مصاريف مالية
		40.000	الضرائب على الأرباح
		60.000	النتيجة
550.000	المجموع	550.000	المجموع

القيمة المعدلة (المكافئة) لسندات الشركة Gamma المملوكة من طرف الشركة Alpha يمكن ان تحسب بـ

• الأصول الصافية للشركة Gamma

رأس المال 200.000

الاحتياطات 180.000

النتيجة.....60.000

المجموع.....440.000

نصيب الشركة Alpha في الشركة Gamma $25\% \times 440.000 = 110.000$ د.ج .

•زيادة القيمة PLUS-VALUE : $110.000 - 50000 = 60.000$ د.ج.

التسجيلات المحاسبية لعملية التجميع يمكن أن تسجل وفقما يلي :

الميزانية:

	110.000	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	265
50.000		سندات الفروع المنتسبة Gamma	261
45.000		احتياطات Gamma	106
15.000		النتيجة Gamma	120
		حسب المعايير المحاسبية الدولية	
	110.000	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	265
50.000		سندات الفروع المنتسبة Gamma	261
45.000		فارق المعادلة	107
15.000		النتيجة Alpha	120
		حسب النظام المحاسبي المالي	

جدول النتيجة :

	15.000	النتيجة Alpha	120
15.000		نتيجة الشركات المقومة بواسطة	755
		نتيجة Gamma	

الميزانية المدمجة بعد التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالتجميع

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1.000.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	80.000	التثبيات المعنوية
875.000	الاحتياطات	110.000	سندات المساهمة المقومة بواسطة لمعادلة

45.000	فارق المعادلة	1.650.000	التثبيات المادية
250.000	النتيجة	180.000	تثبيات مالية أخرى
225.000	فوائد الأقلية	2.400.000	الأصول الجارية
25.000	نتيجة الأقلية		
2000.000	الديون		
4.370.000	المجموع	4.420.000	المجموع

جدول النتيجة وفق الجدول التالي :

3.820.000	إيرادات عملياتية
3.340.000	مصارييف عملياتية
480.000	النتيجة العملياتية
180.000	الإيرادات المالية
200.000	المصارييف المالية
- 20.000	النتيجة المالية
460.000	النتيجة الجارية للشركات المدمجة
200.000	الضرائب على أرباح الشركات
260.000	النتيجة للشركات المدمجة
25.000	فوائد الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليهم)
15.000	نتيجة الشركات المقومة بواسطة المعادلة
250.000	النتيجة الصافية (حصصة المجمع)

المطلب الربع: الشراكات والمساهمات في الشركات الزميلة:

من اجل إزالة الاختلافات مع المرجعية المحاسبية الأمريكية، IASB نشرت في ماي 2011، المعيار المحاسبي الدولي للتقارير المالية IFRS11 "الشراكات" الموجه ليحل محل المعيار IAS31 "المساهمات في الشركات الزميلة" ابتداء من 2013/01/01.

ويتعلق IFRS11 بمفهوم الشراكات نوعا لشراكات والشركات الزميلة والرقابة المشتركة و تقديم المعالجة المحاسبية الموافقة.

الشراكات والرقابة المشتركة: المعيار IFRS11 يجب ان يطبق على مجموع الكيانات ومساهماتهم التي

تصنف كشراكات، والتي تتطلب المعالجات المحاسبية للنشاطات المشتركة والزميلة .

المشروع المشترك: فيما يخص المساهمات في المشاريع المشتركة، الشريك UN PARTENAIRE يجب ان يسجل

محاسبيا وفق IFRS المطبق.

- أصولهمشتملة حصته من جميع الأصول الممنوحة بالتشارك ;
- خصومه مشتملة حصته من جميع الخصوم المتحملة بصفة تشاركية ;
- إيراداته بما فيها المبيعاتحصته من الإنتاج الناتجة من النشاطات المشتركة ;
- حصته من المنتوجات الناتجة عن التنازلات الناتجة عن المشاريع المشتركة ;
- مصاريفه مشتملة حصته من المصاريف المتحملة بصورة مشتركة.

مثال: للشركة Kappa مشروع مشترك مع مجمع Omicron في الشركة Lampada وهي ليست بشركة زميلة، حيث ان مجمع Omicron والشركة Kappa تراقب كل منهما اصول وخصوم الشركة Lampada والتدفقات المتولدة عن العمليات فيما بينهما والتي كانت كمايلي حسب العقد المبرم والذي نص على 40% من الأصول غير الجارية، 50% على الأصول الجارية، 45% على الديون، 50% على المصاريف والإيرادات بما فيها الضرائب ما عدا الاهتلاكات على التثبيتات تقتطع بـ40% والمطلوب إعدادالميزانية المجمع و جدول النتيجة للمجمع Kappa . تعطى لك الميزانية و جدول النتيجة للشركات Kappa، Lampada في N/12/31 بمليون وحدة نقدية.

ميزانية الشركة Kappa

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
20.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	21.500	التثبيتات المادية
9.600	الاحتياطات	4.000	سندات المساهمة Béta
1.200	نتيجة الدورة	25.500	الأصول الجارية
20.200	الديون		
51.000	المجموع	51.000	المجموع

ميزانية الشركة Lampada

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
8.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	16.800	التثبيتات المادية
4.200	الاحتياطات	18.400	الأصول الجارية
1.600	نتيجة الدورة		
21.400	الديون		
35.200	المجموع	35.200	المجموع

جدول النتيجة للشركة Kappa

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
100.000	المبيعات	60.000	مشتريات وتغيرات المخزون
6.000	إيرادات أخرى	39.200	مصاريف أخرى
3.000	إيرادات مالية	6.000	مخصصات الاهتلاكات
		1.600	المصاريف المالية

		1.000	الضرائب على الأرباح
		1.200	نتيجة الدورة
109.000	المجموع	109.000	المجموع

جدول النتيجة للشركة Lampada

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
50.000	المبيعات	24.800	مشتريات وتغيرات المخزون
3.000	إيرادات أخرى	21.600	مصاريف أخرى
2.000	إيرادات مالية	3.000	مخصصات الاهتلاكات
		1.000	الضرائب على الأرباح
		1.600	نتيجة الدورة
55.000	المجموع	55.000	المجموع

● التسجيلات المحاسبية :

	6.720	التثبيتات المادية 16800 X 40%	21
	9.200	الأصول الجارية 16800 X 40%	5-4
4.000		رأسمال مكتتب-محزر مدفوع Lampada	101
1.190		احتياطات Lampada (عن طريق الفرق)	106
1.100		النتيجة Lampada (من جدول النتيجة)	120
9.630		الديون 16800 X 40%	5-4
		استرجاع ميزانية الشركة Lampada	
	12.400	مشتريات وتغيرات المخزون 28400 X 50%	21
	10.800	مصاريف أخرى 21600 X 50%	5-4
	1.200	مخصصات الاهتلاكات 3000 X 40%	101
	1.500	المصاريف المالية (3000 X 50%)	106
	500	الضرائب على الأرباح 1000 X 50%	120
	1.100	نتيجة الدورة (تحسب بالفرق)	5-4
25.000		المبيعات 50000 X 50%	701
1.500		إيرادات أخرى 3000 X 50%	77
1.000		إيرادات مالية 2000 X 50%	76
		استرجاع جدول النتيجة الشركة Lampada	
	4.000	رأسمال مكتتب-محزر مدفوع Lampada	101
	1.190	احتياطات Lampada	106
	1.100	النتيجة Lampada	120
4.000		سندات المساهمة Lampada	261
1.190		احتياطات Kappa	106
1.100		النتيجة Kappa	120

		إدماج حسابات الشركة Lampada	
--	--	-----------------------------	--

الميزانية المدمجة للشركة Kappa

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
20.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	38.220	التثبيات المادية
10.790	الاحتياطات	34.700	الأصول الجارية
2.300	نتيجة الدورة		
29.830	الديون		
62.920	المجموع	62.920	المجموع

جدول النتيجة المدمج للشركة Kappa

المبالغ	الإيرادات	المبالغ	المصاريف
125.000	المبيعات	72.400	مشتريات وتغيرات المخزون
7.500	إيرادات أخرى	50.000	مصارييف أخرى
4.000	إيرادات مالية	7.200	مخصصات الاهتلاكات
		3.100	المصاريف المالية
		1.500	الضرائب على الأرباح
		2.300	نتيجة الدورة
136.500	المجموع	136.500	المجموع

الشركات الزميلة Coentreprises: وهي تتعلق بشركات تأسستين شركاء بينهم عقد معد على أساس الرقابة المشتركة على النشاط، الشركات الزميلة يجب ان تمسك محاسبة خاصة وتعد في الحسابات الفردية او المنفصلة تعد حسب المعايير المعمول بها، وبالتالي يجب على المستثمر Co-entrepreneur ان يسجل مساهماته في الشركات الزميلة وفقطريقة او التكافؤ (la mise en équivalence) والمنصوص عليها والمقدمة وفق المعيار IAS28.

ملاحظة: من اجل التحضير لإعداد الحسابات المدمجة لإطراف الشركات الزميلة وفق IAS31 تسمح باستخدام طريقتين: التجميع النسبي و طريقة الوضع بالمعادلة .

التجميع النسبي: هي طريقة للتسجيل المحاسبي وعرض تتمثل في حساب حصة المستثمر في اصول وخصوم، تكاليف وإيرادات الشركة الخاضعة للرقابة المشتركة وتقسيم سطر بسطر مع العناصر المشابهة في القوائم المالية للمستثمر، او تقدم في أقسام منفصلة في القوائم المالية للمستثمر.

التجميع عن طريق الوضع بالمعادلة: تستخدم هذه الطريقة خصيصا

مثال: بافتراض الآن ان المجمع Kappa قدم مساهمات في حدود 50% في الشركة Lambda بمراقبة بصورة مشتركة (تحت شكل شركات زميلة) من طرف Kappa و Omicron، ميزانيات وجدول حسابات النتيجة للشركة Kappa و Lambda في N/12/31 وهي مقدمة أسفله.

باستعمال طريقة التجميع بواسطة يمكن تسجيل القيود :

التسجيلات المحاسبية لعملية التجميع يمكن أن تسجل وفق ما يلي :

- الميزانية:

	6900	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة $50\% \times (1600 + 4200 + 8000)$	265
4.000		سندات Lambda	261
2.100		احتياطات Kappa 50×4200	106
800		النتيجة Kappa 50×1600	120
		Lambda	
	6900	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة	265
4.000		سندات الفروع المنتسبة Kappa	261
2.100		فارق المعادلة	107
800		النتيجة Kappa	120
		Kappa	

جدول النتيجة :

	800	النتيجة Kappa	120
800		نتيجة الشركات المقومة بواسطة المعادلة	755
		الحصة من النتيجة	

الميزانية المدمجة بعد التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالتجميع

الطريقة الاولى :

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
20.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	21.500	التثبيات المادية
11.700	الاحتياطات	6.900	سندات المساهمة المقومة بواسطة لمعادلة
2.000	النتيجة	25.500	الأصول الجارية

20.200	الديون		
53.900	المجموع	53.900	المجموع

الطريقة الثانية :

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
20.000	رأسمال مكتتب - محرر مدفوع	21.500	التبثبات المادية
9.600	الاحتياطات	6.900	سندات المساهمة المقومة بواسطة لمعادلة
2.100	فارق المعادلة	25.500	الأصول الجارية
2000	النتيجة		
20.200	الديون		
53.900	المجموع	53.900	المجموع

جدول النتيجة وفق الجدول التالي :

المبالغ	الإيرادات	المبالغ	المصاريف
100.000	المبيعات	60.000	مشتريات وتغيرات المخزون
6.000	إيرادات أخرى	39.200	مصاريف أخرى
3000	إيرادات مالية	6.000	المصاريف المالية
800	نتيجة الشركات المقومة بواسطة المعادلة	1.600	مخصصات الاهتلاكات
		1.000	الضرائب على الأرباح
		2.000	نتيجة الدورة
109.800	المجموع	109.800	المجموع

المعالجة المحاسبية للمساهمات في القوائم المالية المنفصلة المعدة من طرف الشركة تكتمل إلى القوائم المالية المدمجة وفق المعيار IAS27 المعدل:

عرف المعيار IAS27 المعدل في الفقرة الرابعة " القوائم المالية المنفصلة والتي تقدم قوائمها عن طريق الشركة الأم(معناها المستثمر يملك الرقابة على الفرع) او المستثمر له رقابة مشتركة او التأثير الهام على الكيان بواسطة المساهمات الممنوحة، وهذا علما ان المساهمات تسجل محاسبيا بالتكلفة وفقا IFRS9 "الأدوات المالية".

معالجة المساهمات في الفروع، الشركات الزميلة او الكيانات المشاركة

عند إعداد القوائم المالية المنفصلة او الفردية، المساهمات في الفروع و الشركات تحت الرقابة المشتركة والكيانات المشاركة والمدمجة عن طريق التكامل الكلي او الوضع بالمعادلة في قوائمها المالية المدمجة يجب ان تسجل في محاسبتها في قوائمها المالية المنفصلة على أساس التكلفة، او طبقا للمعيار IAS39 او IFRS09(تخرج

عن هذا الإطارالأصول المعدة للبيع وفقا للمعيار IFRS5)، إذا كانت المساهمات في الكيانات المشاركة او الكيانات التي تخضع للرقابة المشتركة والتي تسجل وفقا للمعيار IAS39 او IFRS9 فتسجل في قوائمها المالية المدمجة، يجب أن تسجل محاسبيا بنفس الطريقة في القوائم المالية الفردية او المنفصلة للمستثمر تبقتقسيمات الأرباح Dividendes والتي تسجل محاسبيا في النتيجة في الحسابات المنفصلة

مثال: الشركة Kappa قامت بحيازة أسهم في جانفي 2-N والمقدرة بـ 27.5% من الأسهم والتي تساوي (275000 سهم)

مثال: الشركة Kappa قامت بحيازة أسهم في جانفي 2-N والمقدرة بـ 27.5% من الأسهم والتي تساوي (275000 سهم)

في الشركة Iota بمبلغ 97000 ون، مصاريف الحيازة قدرت بـ 2000 ون.
في 31/12/N الوضعية المحاسبية الصافية (القيمة الرياضية) للشركة Iota قدرت بـ 35000 ون والسعر المتوسط في شهر ديسمبر N في البورصة قدر بـ 400 دج/السهم .
من اجل المعالجة المحاسبية يوجد طريقتين لقياس سندات المساهمة في الشركة Iota في ميزانية الشركة Kappa في 31/12/N.

1. طريقة التكلفة: في هذه الحالة، سندات Iota المبينة في الميزانية تساوي $99000 = 2000 + 97000$ ون.

- في حالة النقصان (القيمة المستخرجة من الوضعية الصافية اقل من قيمة الحيازة)

2750	مخصصات نقص سندات المساهمة في الشركة Iota	685
2750	نقص القيمة لسندات Iota	297
	$99000 - (27.50\% \times 350000)$	

- في حالة الزيادة (القيمة المستخرجة من الوضعية الصافية اكبر من قيمة الحيازة)

2750	سندات المساهمة في الشركة Iota	261
2750	فارق التقييم	104
	$99000 - (27.50\% \times 350000)$	

2- طريقة القيمة العادلة: يمكن اعتبار السعر في البورصة أحسن مدخل لقياس القيمة العادلة لسندات

المساهمة (45% من السندات هي ملك للأقلية وبالتالي يمكن التنازل عنهم في البورصة) في هذه الحالة سندات المساهمة للشركة Iota المبينة في الميزانية تساوي إلى $110000 = 400 \times 275000$ ون .

11.000	سندات المساهمة في الشركة Iota	261
11.000	فارق التقييم	104
	$99000 - (27.50\% \times 275000 \times 400)$	

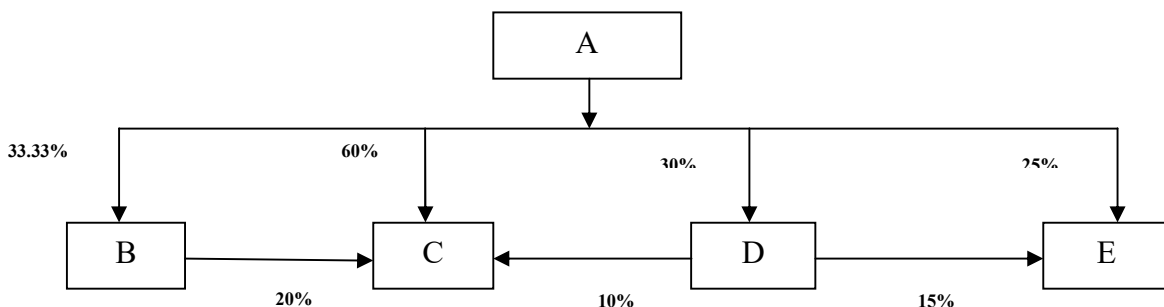
نطبق نفس الطرق لكل نوع من أنواع السندات، المساهمات في الفروع و الكيانات تحت الرقابة المشتركة، الكيانات المشاركة تصنف ضمن الأصول المسماة المحتفظ بها من اجل البيع طبقا للمعيار ifrs5، يجب ان تسجل طبقا للمعيار ifrs5 وهذا معناه بالقيمة العادلة منقوصا منها مصاريف البيع او التنازل .

معالجة المساهمات التي هي ليست بالفروع، وليست بالشركات الزميلة او الكيانات المشاركة المساهمات التي هي ليست بالشركات التابعة وليست بالشركات التي تخضع للسيطرة المشتركة او الكيانات المشاركة، والتي يجب ان تعالج وفق المعيار IAS39 او المعيار IAS 09 في الحسابات المدمجة يجب ان تسجل وتقيم وتقاس بنفس الطريقة في القوائم المالية المنفصلة للكيان .

المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية المنفصلة والمتعلقة بالمساهمات يجب توفر او الإفصاح على المعلومات الآتية :

- وصف للطرق المستعملة من اجل المعالجة المحاسبية للمساهمات في الفروع، الشركات الزميلة، والكيانات المشاركة ;
- الأسباب التي أدت للشركة الأملعدم إعداد القوائم المالية المدمجة وبالتالي عدم أظهرهذا في الحسابات المنفصلة ;
- قائمة المساهمات الرئيسية في الفروع، الشركات الزميلة، والكيانات المشاركة، تحوي على الاسم، بلدالإقامة، نسبة رأس المال، نسبة حقوق التصويت.
- من هنا يمكن القول انه لا يوجد فرق كبير بين IAS27 و المعدل والمتعلق بإعداد القوائم المالية المنفصلة .

معدل المصلحة (الفائدة) :



حساب نسبة الرقابة

التعليق	طريقة التجميع	% معدل الرقابة	الشركة
	التجميع الكلي (الشامل) IG	100%	A
رقابة مشتركة بين 03 مجتمعات	ME الوضع في المعادلة (حقوق الملكية)	33.33%	B
ضياح الرقابة على مستوى الشركة B وD ولا تأخذ في الحسبان مساهماتهم والمقدرة بـ 20% و10%	التجميع الكلي (الشامل) IG	60%	C
	ME الوضع في المعادلة (حقوق الملكية)	30%	D
ضياح الرقابة على مستوى الشركة D ولا تأخذ في الحسبان مساهماته والمقدرة بـ 15%	ME الوضع في المعادلة (حقوق الملكية)	25%+0%	E

حساب نسبة الفائدة :

معدل الفائدة	حساب معدل الفائدة	معايير IFRS
100%		% فائدة المجمع في A
33.33%		% فائدة المجمع في B
60%	60%+00%+00% نسبة B وD لا تؤخذ بالحسبان	% فائدة المجمع في C
30%		% فائدة المجمع في D
25%	25%+00% نسبة D لا تؤخذ بالحسبان	% فائدة المجمع في E

لمبحث الثالث: إجراءات تغير محيط التجميع

سنتناول في هذا المبحث القرارات الإستراتيجية للمسيرين والتي تؤدي إلى التغيير في حجم المجمع عند عملية التجميع، ويؤثر هذا التغيير على محيط التجميع بالنمو في حالة زيادة المساهمة أو النقصان في حالة التنازل على سندات شركات المجمع، كما يحدث تغيير على مستوى رأس مال المجمع في حالة زيادة رأس مال الشركات المجمع أو في حالة الإندماج بالتالي يؤدي إلى تغير نسبة المصلحة.

المطلب الأول: معالجة فارق الإدماج الأول

سنتناول في هذا المطلب كيفية معالجة فارق الإدماج الأولي بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، والتشريع الفرنسي كمثال لدولة أخرى.

الفرع الأول: مفهوم فارق الإدماج الأول

إن المادة 13.132 من القرار الصادر بتاريخ 5 مارس 2009 تتكلم عن موضوع تحديد فارق الإدماج الأول حيث نجد:

يتم تحديد فارق الإدماج الأول المثبت لدى دخول كيان ما في محيط الإدماج بالفرق بين:

- تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة المالكة لهذه السندات؛
 - الحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود إلى الشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند تاريخ دخول الكيان في محيط الإدماج.
- ومنه يمكن القول بأن فرق التجميع الأول هو الفرق الناتج عن تكلفة تحصيل السندات وحصة الشركة المالكة لها أو القابضة لرؤوس الأموال الخاصة ومن هنا يمكن استنتاج العلاقة التالية:

فرق التجميع الأول = تكلفة الحيازة على السندات - حصة الشركة الحائزة من رؤوس الأموال الخاصة

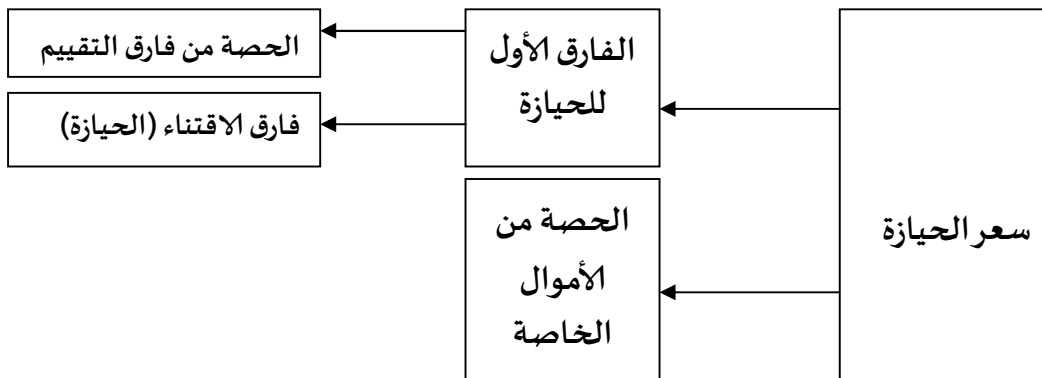
يمثل فرق التجميع الأولي عن الدخول في محيط التجميع: الفرق بين تكلفة الحيازة لسندات المؤسسة وحصة المؤسسة المالكة للأموال الخاصة (بعد القيام بالمعالجات الخاصة بالتجميع).

كما يمكن أن نميز بين نوعين من فرق التجميع: حسب المادة 7 من القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999:

● فرق التقييم؛

● فرق التحصيل.

ولفهم فارق الإدماج الأول نتناول ما جاء به المشرع الفرنسي.



التشريع الفرنسي:

في التنظيم المحاسبي الفرنسي نجد أن المخطط المحاسبي العام PCG في سنة 1986 يذكر مصطلح فارق الإدماج الأول وهو الفرق الملاحظ عند دخول شركة في محيط الإدماج بين تكلفة اقتناء أسهمها وحصصة الشركة المالكة في الأموال الخاصة، بما في ذلك النتيجة المحققة في ذلك التاريخ. إن سندات المساهمة المكتسبة تمثل حق في حصصة من الأموال لشركة مسيطرة حيث عند دخول شركة في محيط التجميع فإننا نلاحظ فارق بين:

➤ تكلفة شراء سندات المساهمة؛

➤ أفساط الأموال الخاصة التي تمثلها هذه السندات والظاهرة في الميزانية الفردية بما في ذلك نتيجة السنة المالية المحققة حتى ذلك التاريخ، هذا الفارق يسمى بفارق الإدماج الأول.

دراسة حول كيفية حساب فارق الإدماج الأول

مثال: الشركة A تملك 60% من رأسمال الشركة B في N-1/12/31 بمبلغ 2000.000 ون، جاء في عقد الشراء اجراء عملية مراجعة للسعر على اساس ارتفاع رقم الأعمال مما يرفع بمعدل 10 % سعر حيازة الأسهم ليصبح يقدر بـ 2.100.000.

في يوم الحيازة لسندات الشركة B كانت الأموال الخاصة للشركة B تقدر بـ 1900000 ون، الأصول والخصوم مقومة بالقيمة العادلة حيث أعطت لنا قيمة 2300000 ون، أي بفائض قيمة قدر بـ 400000 ون بالمقارنة مع القيمة في الميزانية للشركة B (1900000).

ونؤكد ان فارق الاقتناء المسجل في المحاسبة في N-1 لم يكن موضوع اختبار للقيمة، وفارق الاقتناء لم يكن يؤخذ بعين الاعتبار في حساب حصصة المجمع .

في N/12/31 الأموال الخاصة خارجالنتيجة قدرت بـ 2200000 ون والمطلوب حساب فارق الحيازة Goodwill الملاحظ في n-1 وحساب التغير المستحق و تعديلات السعر.

الحل: حساب فارق الحيازة الملاحظ في n-1

حساب فارق التقييم الناتج من الأصول والخصوم والمقيمة بواسطة القيمة العادلة .

2.300.000	القيمة العادلة للأصول والخصوم
1.900.000	القيمة في الميزانية للأصول والخصوم
400.000	زيادة القيمة الإجمالية
133.333,33 (تؤسس ضريبة مؤجلة - خصوم على فارق التقييم)	الضرائب المؤجلة (33.33% × 400000)
266.666,67	فارق التقييم الصافي بعد الضريبة

2.000.000	المبلغ المدفوع
1.140.000	الحصة من الأموال الخاصة 60% × 1900.000
860.000	الفرق
160.000	تحويل فارق التقييم بعد الضريبة
700.000	فارق الحيابة Goodwill

• حساب فارق الحيابة (الاقتناء) في السنة N

جراء ارتفاع سعر الحيابة المدفوع على سندات المساهمة والمقدر بـ 100.000 ون مما يتطلب تصحيح فارق الحيابة. ليصبح بمبلغ $100.000 + 700.000 = 800.000$ ون في الحسابات المدمجة .

المصاريف المتعلقة بالحيابة

كل ما يتعلق بالمصاريف الخارجية المباشرة والمتعهد بها قبل الحيابة، على سبيل المثال الأتعاب الممنوحة لخبراء المحاسبة والاستشارات القانونية والمنصوص عليها في IAS3 الفقرة 29.

أما المصاريف الإدارية الداخلية والتي حدثت بسبب الحيابة فهي تقصى من تكلفة الحيابة حسب IAS3 الفقرة 29، نفس الحالة بالنسبة لمصاريف الإصدار بمناسبة تمويل الحيابة على السندات.

كما ان متطلبات المعيار رقم IAS3 تختلف عن متطلبات القانون الفرنسي 02/99 والتي نبيها وفق المثال الموالي: مثال: الشركة A قامت بالحيابة على 50% من سندات الشركة B، ثمن الحيابة قدرة بـ 3.000.000 ون. هذه الحيابة كانت بالمفاوضات مع وسيط بأتعاب قدرت بـ 300.000 ون، مصاريف التسجيل قدرت بمبلغ 100.000 ون، معدل الضريبة على أرباح الشركات IBS قدرت بـ 33.33%.

الحل :

- بالنسبة للمعيار IFRS3 المصاريف المباشرة تدخل مباشرة في تكلفة السندات بالقيمة الإجمالية ;
- بالنسبة للقانون الفرنسي 02-99 المصاريف المباشرة تدخل مباشرة في تكلفة الحيابة على السندات بمبلغ بعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات (Nette d'impôts)، وبالتالي يمكن تقديم معالجة مصاريف الحيابة على الشكل الموالي :

- وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وفق القانون 02-99

المبالغ	تقييم تكلفة شراء السندات وفق القانون 02-99	المبالغ	تقييم تكلفة شراء السندات وفق IFRS
3.000.000	سعر الشراء	3.000.000	سعر الشراء
200.000	اتعاب الوسطاء بعد الضريبة (66.66×300000 %)	300.000	اتعاب الوسطاء
66.667	حقوق التسجيل (66.66×100000 %)	100.000	حقوق التسجيل

3.266.667	تكلفة الشراء	3.400.000	تكلفة الشراء
-----------	--------------	-----------	--------------

الفرع الثاني: عناصر فارق الإدماج الأول

حسب المادة 14.132، يتركب فارق الإدماج الأول الإيجابي على العموم من عنصرين اثنين يكونان موضوع معالجة محاسبية مختلفة في إطار إعداد الحسابات المدمجة.

عندما لا يتأتى تقسيم فارق الإدماج الأول بين مختلف مكوناته يكون من المقبول على سبيل التبسيط إدراجه بالكامل في باب فارق الإقتناء، إذن فارق الإدماج الأول يتكون من:

- جزء يمثل قسط فوارق التقييم (الفرق بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية للحسابات الفردية لمختلف الأصول والخصوم القابلة للتعين للشركة المكتسبة):

- من جهة أخرى فارق الإقتناء (الفرق بين تكلفة اقتناء السندات والقيمة العادلة لحصة الأصول والخصوم القابلة للتعين للشركة المكتسبة).

1. فارق التقييم Ecart d'évaluation

❖ حسب SCF

في المادة 14.132 فإن فارق التقييم هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات.

❖ حسب التشريع الفرنسي

الذي يعرف حسب اللائحة 99-02 من CRC المتعلق بالحسابات المجمعة" الفرق بين القيمة المدرجة في الميزانية المجمعة والقيمة المحاسبية في نفس العنصر في المؤسسة المسيطر عليها".

❖ حسب المعايير الدولية:

المعيار 3 IFRS الفقرة 18، يؤكد أن على المشتري إجراء تقييم للأصول القابلة للتعين المكتسبة والخصوم بالقيمة العادلة عن تاريخ الشراء، كما أن فرق التقييم لا يظهر في الأصول على عكس فرق الاقتناء وإنما يتم إسناده إلى أصل معين، كما أن الهدف الرئيسي من معالجة فرق التقييم هو إعادة تقييم الإستثمارات والذي يؤدي إلى زيادة إحتياطات المجموعة وفي حالة التكامل الشامل يؤدي إلى زيادة حقوق الأقلية وحقوق المجموعة، وتوجد طريقتين لمعالجة فرق التقييم محاسبيا:

مثال تطبيقي: الشركة M قامت بحيازة 75% من الشركة F.

السندات F الموضحة في الميزانية للشركة M بقيمة 440 ون; تمت الحيازة على سندات F في بداية جانفي N، في هذا التاريخالأموال الخاصة للشركة F بمبلغ 300 ون.

في تاريخ الشراء، قامت الشركة M بإعادة تقييم التثبيتات للشركة F سمحت بتحقيق فائض قيمة بـ 120 ون .

• ميزانية الشركة M و F والمقدمة في N/01/01 في تاريخ الحيازة :

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
200	راس المال	400	التثبيات
100	احتياطات		
400	الديون	300	اصولغير جارية
700	المجموع	700	المجموع

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
200	راس المال	60	التثبيات
		440	سندات F
400	الديون	100	اصول غير جارية
600	المجموع	600	المجموع

قدرت الأموال الخاصة للشركة F بـ 300 ون ومنه الحصة من الأموال الخاصة للشركة M تقدر بـ $(300 \times 75\%) = 225$ ون، ان الفرق بين سعر الحيازة (الفارق الأول للحيازة) يقدر كذلك بـ $(225 - 400) = 215$ ون .
مبلغ الصفقة يفسر بجزء من فائض القيمة والمقدر بـ 120 ون والنتاج من التثبيات للشركة F في الشركة M بـ 75% .

الفارق الأول للإدماج يقدر بـ 215 ون يمكن تقسيمه إلى :

- الحصة في راس المال والمقدر بـ 75% بفارق تقييم يقدر بـ 120 ون وتساوي إلى 90 ون.

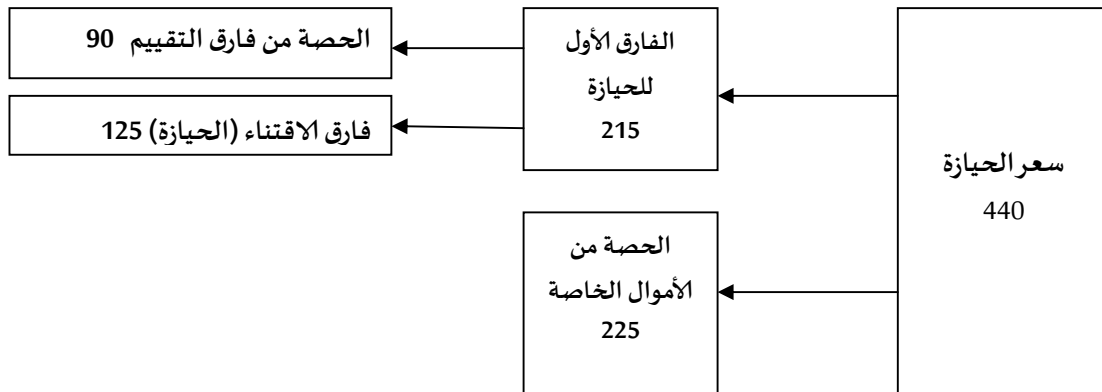
- فارق حيازة يقدر بـ 125 ون وهو يتعلق بالرصيد المتبقي بعد التوزيع:

فارق الحيازة (الاقتناء) = الفارق الأول للإدماج - الحصة من فارق التقييم

$$125 = 90 - 215 =$$

فارق التقييم يضاف إلى حساب التثبيات في الشركة F والمقدر بـ $400 + 90 = 490$ ون.

ويمكن تمثيله وفق الشكل البياني الذي يحلل سعر الحيازة على هذا المثال:



إعداد الميزانية المدمجة في تاريخ الحيازة :

- فوارق التقييم تحول إلى انقص في التثبيات

- فارق الحيازة او الاقتناء الايجابي يسجل في أصول الميزانية المدمجة .

- في حالة التكامل الشامل

الاصول	F	M	المجموع	المدين	الدائن	المدمج
التثبيات	400	60	460	90	/	550
السندات	/	440	440	/	440	
فارق الحيازة	/	/	/	125	/	125
الأصول غير الجارية	300	100	400	/	/	400
مجموع الأصول	700	600	1300	215	440	1075

الخصوم	F	M	المجموع	المدين	الدائن	المدمج
راس المال M	/	200	200	/	/	200
راس المال F	200	/	200	200	/	/
الاحتياطات	100	/	100	100	/	/
حصة الأقلية	/	/	/	/	75	75
الديون	400	400	800	/	/	800
مجموع الأصول	700	600	1300	/	75	1075

الميزانية المدمجة (الدمج الكلي)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
200	راس المال	550	التثبيات
75	حصة الأقلية	125	فارق الحيازة
800	الديون	400	أصول غير جارية
1075	المجموع	1075	المجموع

• في حالة الوضع بالمعادلة

راس المال 200+الاحتياطات 100=300	رؤوس الاموال الخاصة لـ F
الاموال الخاصة +فارق التقييم =300+120=420	رؤوس الاموال الخاصة المعاد معالجتها
الحصة من الاموال الخاصة المعاد معالجتها = 420×75% = 315	السندات المقومة بالمعادلة في تاريخ الحيازة
= السندات - الحصة من الأموال الخاصة المعاد معالجتها = 440-315=125	فارق الحيازة

الميزانية المدمجة (الدمج بالتكافؤ)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
200	راس المال M	60	التثبيات

		125	فارق الحيازة
		315	سندات مقومة بالمعادلة
400	الديون M	100	أصول غير جارية
600	المجموع	600	المجموع

➤ تسجيل فائض القيمة مباشرة في الاحتياطات:

تستوجب هذه الطريقة إعادة تقييم ميزانية الشركة الفرع أثناء تجميع حساباته من أجل التوصل إلى الوضعية الصحيحة المفروضة لو كانت الأصول مقيمة بصورة صحيحة أثناء الدخول في مجال التجميع. ويتم في هذه الطريقة تسجيل فائض القيمة في حساب احتياطات الفرع والمسعى بإحتياطات إعادة التقييم وإظهار حساب الأصل الذي اسند إليه فرق التقييم ثم يتم إهلاكه بنفس الطريقة المتبعة في حالة إهلاك فرق الإقتناء إلا أنه لا يتم استعمال حساب نتيجة المجموعة وإحتياطات التجميع، وإنما يتم استخدام حساب نتيجة الفرع وإحتياطات إعادة التقييم وهذا في حالة استعمال فرضية التكامل الشامل.

➤ تصحيح سندات المساهمة:

يتم طرح مبلغ فرق التقييم من حساب سندات المساهمة مثله مثل حساب فرق الإقتناء، غير أن قيمة فرق التقييم يتم إسنادها إلى حساب أصل معين خاص بها، ويمكن استخدام هذه الطريقة في حالة فرضية التقييم النسبي وفي حالة فرضية التقييم الكلي.

أ. في الحالة الأولى يتم طرح كلا من فرق التقييم والإقتناء من حساب سندات المساهمة، ويتم إهلاك فرق التقييم بنفس الطريقة المتبعة في حالة إهلاك فرق الإقتناء.

ب. في الحالة الثانية يتم كذلك طرح فروقات التقييم من حساب سندات المساهمة غير أنه يظهر حساب آخر إلى جانب حساب سندات المساهمة ألا وهو حساب حقوق الأقلية في الأموال الخاصة أما عن الإهلاك فإلى جانب حساب نتيجة المجموعة وإحتياطات التجميع يظهر كلا من حساب حقوق الأقلية والنتيجة والأموال الخاصة.

2. فارق الإقتناء: في البداية يتم إظهار فرق الإقتناء وذلك عن طريق طرحه من تكلفة شراء سندات المساهمة، ثم نقوم باختبار تدني القيمة وذلك بتخفيض كل من حساب نتيجة المجموعة بقسط مساو لمبلغ التدني وحساب إحتياطات التجميع بقسط مساو لمجموع تدني القيم المتعلقة بفارق الإقتناء المكونة من تاريخ ظهور فرق الإقتناء

❖ حساب SCF

عرف SCF فارق اقتناء أو goodwill الذي هو عبارة عن فائض فارق الإدماج الذي لم يكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد والذي هو مدرج في فصل خاص من الأصل.

يسجل الحساب 207 فارق الإقتناء سواء كان ايجابيا (الجانب المدين) أو كان سلبيا (الجانب الدائن) الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية الإقتناء، إنصهار أو إدماج مؤسسة إلى أخرى، يجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما كان رصيده، فارق الشراء هو أصل غير معروف وعليه يجب أن يميز عن التثبيات المعنوية التي أصولها معرفة.

يتم تقييم فارق الإقتناء كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الإقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصافي أصولها حيث: فارق الإقتناء = سعر اقتناء المؤسسة - القيمة الصافية للأصول.

❖ حسب التشريع الفرنسي

هو الفرق بين تكلفة الإقتناء لسندات المساهمة وتقييم الحصة من الأموال الخاصة التي تمثلها هذه السندات، مكونة ما يعرف بفارق الإقتناء.

ونجد مصطلح فوارق الإقتناء الذي يعرف حسب اللائحة 99-02 من CRC المتعلق بالحسابات المجمعة" الفرق بين تكلفة الإقتناء للأسهم وتقييمها الكلي للأصول والخصوم المعرفة في تاريخ الإقتناء".

❖ المعالجة المحاسبية لفارق الإقتناء

تتم معالجة فارق الإقتناء بطريقة مختلفة حسب طبيعته سواء كان ايجابيا أو سلبيا.

➤ فارق الإقتناء الايجابي:

يمثل فارق الإقتناء الايجابي أو goodwill الزيادة في الثمن بالنسبة الى تقييم حصة الشركة الام في الأموال الخاصة المعاد تقديرها في الشرطة التابعة، فارق الإقتناء الايجابي يسجل في أصول الميزانية المجمعة قبل الأصول المعنوية، في المقابل القيمة المحاسبية لسندات المساهمة يتم استعادتها في مستوى حصة الشركة الأم في الأموال الخاصة للشركة التابعة المعاد تقديرها بالقيمة العادلة.

فيالتشريع الفرنسي وبحسب CRC99-02 المادة 21130 فإن فارق الإقتناء الايجابي يجب إهلاكه في مدة تعكس الإمكانيات المعقولة والفرضيات والأهداف المسطرة عند الحياة.

في المعيار IFRS3 الفقرة 55B فإن الشهرة المكتسبة عند تجميع المؤسسات لا يمكن إهلاكها وفي مقابل ذلك يجب القيام باختبار تدني في حالة ملاحظة وجود تغيرات في قيمة الشهرة.

أيضا نجد في المعيار IFRS 3 الفقرة 124B اختبار تدني قيمة الشهرة لا تكون موضع استرجاع في تاريخ لاحق.

❖ حسب SCF¹:

تطرت المادة 17.132 الى موضوع فارق الإقتناء السلبي أو badwill حيث نجد؛ يدرج في الحسابات أي فارق إقتناء سلبي أو حسن التفاتة سلبية في شكل منتج تبعا لوظيفة أصله.

■ عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة يدرج في الحسابات في شكل منتج حدوث تلك الخسائر أو

النفقات؛

¹ - الجريدة الرسمية، العدد 19 الموافقة ل 25 مارس 2009، الجزائر، ص.ص 17-18.

■ عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة إقتنائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول؛
■ عندما لا يمكن إلحاقه إلا بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتجات.

❖ في التشريع الفرنسي: يظهر فارق الإقتناء سلبي سواء بتوقع خسارة أو نقص في مردودية الشركة المكتسبة، أو فائض في القيمة غير معروف، ناتج عن شروط تفضيلية في عملية الشراء المحقق.
فارق الإقتناء السلبي يسجل في مركز خاص في جانب الخصوم والذي يعبر عن مؤونة، هذه المؤونة يجب أن تحمل إلى النتيجة حسب مخطط إسترجاع المؤونة.

❖ حسب المعايير IFRS/IAS

بحسب المعيار IFRS3، الفقرة 56B، في حالة ظهور فارق إقتناء سلبي فإن على المشتري:
أولاً: إعادة تقدير وتحديد وتقييم الأصول والخصوم المحددة والمحتملة القابلة للتعين للشركة المقتناة وإعادة قياس تكلفة الإقتناء.

ثانياً: الاعتراف محاسبياً على الفور بالأرباح بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقدير.

المطلب الثاني: التغيير في نسبة المصلحة ومحيط التجميع

هناك عدة أسباب للتغير في نسبة المصلحة بعضها يؤثر على محيط التجميع والبعض الآخر لا يؤثر عليه ويعتبر تعديلات على رأس المال.

الفرع الأول: أسباب التغيير في محيط التجميع:

يلخص الجدول التالي الأسباب الرئيسية لتغير المحيط

1. الأصناف الأساسية للعمليات المعنية:

العمليات	الحالات
<ul style="list-style-type: none"> ■ شراء أسهم خارج المجمع ■ إكتتاب زيادة في رأس المال ■ مساهمة جزئية في أصول أو إندماج ■ إلتزامات قابلة للتحويل أو التغيير 	الحيازة
<ul style="list-style-type: none"> ■ بيع أسهم خارج المجمع ■ مساهمة جزئية في أصول أو إندماج ■ انخفاض نسبة المراقبة بعد الإندماج ■ تصفية المؤسسة المجموعة 	التنازل
<ul style="list-style-type: none"> ■ الحيازة على أسهم إضافية ■ رفع رأس المال غير المكتتب من طرف المجمع ■ تنازل جزئي عن الأسهم 	التغير في نسبة المصلحة

تغير نسبة الفائدة

2. تاريخ الدخول والخروج من محيط التجميع:

بحسب 99-02 CRC المادة 1020

" يكون دخول مؤسسة في محيط التجميع فعليا:

- إما بتاريخ حيازة أسهم المؤسسة الداخلة في التجميع؛
- تاريخ مباشرة المراقبة أو التأثير الملحوظ إذا حدثت الحيازة أكثر من مرة؛
- يكون أيضا تبعا للتاريخ المحدد في العقد إذا كان هذا الأخير ينص على نقل المراقبة إلى تاريخ آخر مختلف عن تاريخ نقل الأسهم"

بحسب 99-02 CRC المادة 1021

" تخرج المؤسسة من محيط التجميع في تاريخ إنقضاء المراقبة أو التأثير الملحوظ"

الفرع الثاني: نتائج التغير في محيط المجمع

1. الدخول إلى محيط التجميع

هو أول حالة تغير في المحيط والتي يتم الأخذ بها عند تحديد فارق الإدماج الأولي.¹2. الرفع في رأس المال:²

يمكننا معاينة حالات تبعا لطبيعة المراقبة ونسبة المساهمة في المؤسسة الداخلة في المحيط عند رفع رأس المال. في حالة عدم وجود عملية إكتتاب تحلل العملية على أنها تنازل جزئي عن الأسهم مع الأخذ بعين الإعتبار فائض أو ناقص القيمة عن التنازل. في حالة الرفع في رأس المال مع المحافظة على نسبة المصلحة الداخلية السابقة فلن يكون هناك فارق إقتناء يمكنه معاينته.

وأخيرا نستنتج بأنه في حالة زيادة مساهمة المجمع تبعا لزيادة رأس المال فيتعين حساب فارق الإقتناء الجديد.

3. التنازلات الداخلية للسندات المدمجة داخل المجمع

لا يشكل هذا النوع من العمليات صعوبات ويفسر على أنه عملية إلغاء بدون إدخال النتائج. وتتم المعالجة هنا بهدف أخذ السندات بقيمتها التاريخية مع الفارق الأولي التي يعاد تشكيلها مع إلغاء فائض أو نقص القيمة عند التنازل.³

4. التنازلات الداخلية للسندات المدمجة خارج المجمع

¹ - Idem.² - Comptabilité et audit manuel et application, op.cit, p344. Obert Robert,³ - Jean –Michal Palou, op.cit., p.p 506-507.

هناك حالتان تؤخذ بعين الإعتبار:¹

- التنازل التام والذي ينجر عنه الخروج من محيط التجميع، وفي هذه الحالة تستبعد النتيجة المجمعة من حسابات التسيير للكيان المتنازل عنه إلى تاريخ خروجه من محيط التجميع؛
- التنازل الجزئي ويفسر على أنه تنازل جزئي يتم توقعه على أساس نسبة المراقبة قبل وبعد العملية.

¹-Obert Robert, fusion consolidation en 25 fiches, op.cit.,p 137.