



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وجباية معمقة.

محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي وموقعها من معايير

المحاسبة الدولية (دراسة حالة شركة سونلغاز)

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

من اعداد الطالبة:

مومن نورة

تمت المناقشة علنا أمام اللجنة المكونة من:

اللقب والاسم	الرتبة	الصفة
غربي صباح	أستاذ محاضر - أ	رئيسا
عبيد محمد	أستاذ محاضر - أ	مشرفا ومقررا
بن صابر اسماء	أستاذ محاضر - أ	مناقشا

السنة الجامعية : 2023/2022



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وجباية معمقة.

محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي وموقعها من معايير

المحاسبة الدولية (دراسة حالة شركة سونلغاز)

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

من اعداد الطالبة:

مومن نورة

تمت المناقشة علنا أمام اللجنة المكونة من:

اللقب والاسم	الرتبة	الصفة
غربي صباح	أستاذ محاضر - أ	رئيسا
عبيد محمد	أستاذ محاضر - أ	مشرفا ومقررا
بن صابر اسماء	أستاذ محاضر - أ	مناقشا

السنة الجامعية : 2023/2022

إهداء

الحمد لله فالق الأنوار وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على
سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

اهدي هذا العمل:

- إلى أبي وجدي رحمهم الله.

- إلى رمز الوفاء والجود والعطاء إلى والدتي أطال الله في
عمرها.

- إلى سندي في الحياه اخوتي " محمد، وسيد احمد، وابراهيم "

- إلى الاستاذ الفاضل " بلقاسمي سعيد " الذي ساهم في إخراج

هذا العمل إلى النور.

الشكر والتقدير

الحمد والشكر والثناء لله العلي القدير على نعمه الظاهرة والباطنة
والذي وفقنا لإنجاز هذا العمل .

اتوجه بالشكر والامتنان للأستاذ " عبيد محمد " لقبوله الإشراف على
هذا العمل، بتوجيهاته القيمة وعلى ما بذله من المجهود.

كما اشكر الاساتذة الافاضل الذين رافقوني طيلة مشواري الدراسي
والذين لولاهم لما وقفت اليوم الوقفة الجليلة والى كل العاملين في
شركة سونلغاز .

والى أعضاء اللجنة الافاضل الذين سيكون لي شرف المثلول أمامهم

الملخص

ان الهدف الاساسي من هذه الدراسة هو التعرف عن كيفية اعداد القوائم المالية المجمعة وفق نظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، كون هذه القوائم تقوم بإعطاء الوضعية المالية الحقيقية للمجمع، وذلك باعتماد على تقنية محاسبية تعرف بالتجمع المحاسبي، و بإسقاط المفاهيم النظرية المتحصل عليها ميدانيا على أحد المجمعات وهو مجمع سونلغاز الذي أثبت تمكنه من إعداد القوائم المالية المجمعة التي تعطي الصورة الحقيقية له.

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بالموضوع أهمها: عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي الجزائري للتغيرات او التطورات التي طرأت على المعايير المحاسبية الدولية.

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

Résumé:

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

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

mots clés: agrégat, compilation comptable, et a financé consolidée, système de comptabilité financière, normes comptables internationales.

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
14	الفرق بين الشركات التابعة والشركات الفرعية	01-I
17	نسبة الرقابة ونسبة المساهمة	02-I
18	نسبة المساهمة والرقابة	03-I
22	استعمالات نسبة الرقابة-1-	04-I
49	استعمالات نسبة الرقابة-2-	05-I
49	استعمالات النسب في كل من نسبة الرقابة ونسبة المساهمة	06-II
50	نسب المصلحة والرقابة وطريقة التجميع المقدمة من طرف المجمع - -1	07-II
51	نسب المصلحة والرقابة وطريقة التجميع المقدمة من طرف المجمع- -2	08-II
53	كافة المعطيات والحسابات المتعلقة بطريقة التجميع مقدمة من طرف المجمع	09-II
55	القوائم المحاسبية للشركتين M و F المقدمة نطاق المجمع	10-II
56	التجميع المحاسبي للميزانية المحاسبية بطريقة التكامل الشامل	11-II
57	التجميع المحاسبي لحسابات النتائج بطريقة التكامل الشامل	12-II
57	القوائم المحاسبية لشركة الام و الشركتين F1 و F2 مقدمة من طرف المجمع	13-II
58	التجمع المحاسبي للميزانية المحاسبية	14-II
58	القوائم المحاسبية للشركتين M و F مقدمة من طرف المجمع -1-	15-II
61	التجميع المحاسبي للميزانية المحاسبية بطريقة التكامل النسبي -1-	16-II
62	التجميع المحاسبي لحسابات النتائج بطريقة التكامل النسبي -1-	17-II
62	القوائم المحاسبية لشركتين M و F مقدمة من طرف المجمع-2-	18-II
64	التجميع المحاسبي للميزانية المحاسبية بطريقة التكامل النسبي-2	19-II
65	التجميع المحاسبي لحسابات النتائج بطريقة التكامل النسبي-2-	20-II

67	القوائم المحاسبية لشركتين M و F مقدمة من طرف المجمع	21-II
68	التجميع المحاسبي للميزانية المحاسبية بطريقة المعادلة	22-II
68	التجميع المحاسبي لحسابات النتائج بطريقة المعادلة	23-II
96	تسوية الحسابات	24-II
120	مقارنة مراحل التجميع المحاسبي في مجمع سونلغاز مع معايير المحاسبة الدولية	25-II

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الرابطه المباشرة	15
02	الرابطه الغير مباشره	15
03	الرابطه المتبادله	15
04	الرابطه المتعدده	15
05	الرابطه الدائريه	16
06	الروابط البسيطة المباشرة والغير مباشره	17
07	الروابط البسيطة مع انقطاع سلسله الرقابه	18
08	تقنيه التجميع المباشر	20
09	تقنيه التجميع بالتدرج	20
10	المراحل والإجراءات التقنيه التجميع المحاسبي	26
11	مناطق بيع الطاقة الكهربائيه والغاز الطبيعي	35
12	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع لولاية عين تموشنت	39
13	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبه والماليه	42
14	مجال محيط تجميع المحاسبي	45
15	العلاقه بين الشركه الأم والشركات التابعه لها -1-	50
16	العلاقه بين الشركه الأم والشركه التابعه لها -2-	51
17	العلاقه بين الشركه الأم والشركه التابعه لها -3-	52
18	مجمع الشركات متكونه من الشركه الأم وفروعها الثلاثه -1-	71
19	المجمع الشركات المكون من الشركه الام و فروعها -2-	73
20	المبادئ العامه لطرق التجميع الثلاثه	75
22	مراحل مسار التجميع المحاسبي.	113

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	جانب الأصول لميزانية المؤسسة لسنة 2017.
02	جانب الخصوم لميزانية المؤسسة لسنة 2017
03	جانب الأصول لميزانية المؤسسة لسنة 2018
04	جانب الخصوم لميزانية المؤسسة لسنة 2018
05	جانب الأصول لميزانية المؤسسة لسنة 2019
06	جانب الخصوم لميزانية المؤسسة لسنة 2019
07	جدول النتائج حسب الطبيعة لسنة 2017
08	جدول النتائج حسب الطبيعة لسنة 2018
09	جدول النتائج حسب الطبيعة لسنة 2019
10	جدول التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة لسنة 2017
11	جدول التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة لسنة 2018
12	جدول التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة لسنة 2019

قائمة الرموز والاختصارات

باللغة الفرنسية	باللغة العربية	الرمز/ الاختصار
Systeme comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي	SCF
Société mère	الشركة الام	M
Filiales	الشركة الفرع	F
International accounting standards	المعايير المحاسبية الدولية	IAS
Etat financiers individuels et intermédiaires	القوائم المالية المنفصلة والمؤقتة	IAS27
Investir dans des entreprises associées et des coentreprises	الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	IAS28
International Financial reporting standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية	IFRS
Combinaison commerciale	اندماج الأعمال	IFRS03
Etats financiers consolidés	القوائم المالية الموحدة	IFRS10
Accord capital état financier consolidé	اتفاقيات في رأسمال	IFRS11
Divulgateion des avantages	الافصاح عن المنافع	IFRS12
Département des usages de l'électricité	قسم استعمالات الكهرباء	D.T.E
Département des usagers du gaz	قسم استعمالات الغاز	D.T.G
Département des ressources humaines	قسم الموارد البشرية	D.V.R.H
Département des affaires générales	قسم الاعمال العامة	S.A.G

Département des finances et de la comptabilité	قسم المالية والمحاسبة	D.F.C
Société algérienne de gestion du réseau de transport de gaz	الشريك الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز	G.R.T.G
Société algérienne de distribution de l'électricité et de gaz	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز	S.A.D.E. G
Le parcours du système électrique	مسير منظومة الكهرباء	O.S
Société algérienne de gestion du réseau de transport d'électricité	الشركة الجزائرية لتسيير شبكات نقل الكهرباء	G.R.T.E
Société algérienne de production de l'électricité	الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء	S.P.E.
Société d'ingénierie électrique et gazelle	شركة هندسة الكهرباء والغاز	C.E.E.G
Société d'électricité et d'énergie renouvelable	شركة الكهرباء والطاقات المتجددة	K.A.T.M.
Compagnie médical civil	الشركة المدنية لطب العمل	S.M.T
Société d'entretien et de service automobile	شركة صيانة وخدمات السيارات	M.P.V

المقدمة العامة

تعتبر فكرة المجمعات الاقتصادية ظاهرة معاصرة ذات أبعاد اقتصادية واسعة، ما يفسر تطور سرعة حركتها وانتشارها، حيث يعود ظهور المجموعة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية، إذ شهدت سنة 1832 تأسيس أول شركة قابضة أمريكية، ثم بدأت تتسع لتشمل كامل الدول الأوروبية، لتظهر بعد ذلك في الدول النامية مما جعلها رمزا للحدثة الاقتصادية.

لقد نتج ظهور المجمعات الاقتصادية تطورات جذرية في مختلف جوانب المحاسبة سواء من ناحية إطارها الفكري واسلوب الممارسة للعمل المحاسبي والاستفادة من مخرجاته او الفهم البليغ للطبيعة المحاسبية ودراساتها واجراء بحوثها، ذلك لأن القوائم المالية للشركة الام اصبحت لوحدها عاجزة عن اعطاء الصورة الحقيقية للوضع الاقتصادي والذمة المالية للمجمع، وغير قادرة على توفير كل المعلومات المطلوبة من قبل مستخدم القوائم المالية، هذا ما يستوجب من الناحية المحاسبية إعداد قوائم مالية مجمعة توضح من قبل الشركة الام ومختلف الشركات التابعة لها، بغية توفير المعلومات الكافية لمستخدمي هذه القوائم وتقديم الوضعية الصحيحة للمجمع.

وعلى صعيد اقتصاديات الدول السائرة في طريق النمو كالجائر، نجد أن نشاط المجمع حديث النشأة باعتبار أن الاقتصاد الجزائري شهد مرحلة انتقالية هامة خاصة بعد التوجه نحو اقتصاد السوق والانفتاح الاقتصادي.

حيث أجبر هذا الانتقال من نظام اقتصادي مركزي ومخطط إلى اقتصاد السوق الدولية الجزائرية على إطلاق حزمة من الإصلاحات الاقتصادية العميقة والضرورية بغيت الاستجابة للأهداف المنبثقة من النظام الاقتصادي الجديد، والتي تمس: سياسات الاستقرار على مستوى الاقتصاد الكلي، التبادل الحر، بروز الأسواق الحرة، تحرير الأسعار، الانسحاب التدريجي للدولة من الفضاء الاقتصادي، خصوصة المؤسسات العمومية لتصبح المؤسسات ذات رؤوس أموال خاصة واعادة النظر في المؤسسة ودور الدولة. وعلى هذا النحو فقد سعت الجزائر في بداية التسعينات إلى تشجيع نشاط المجمعات من خلال تنظيم سيرورتها بدءا بالجانب التشريعي بوضع قوانين يسترشد بها سواء كانت متعلقة بشروط الإنشاء او تلك المتعلقة بالمعالجات المحاسبية لها فضلا عن المزايا الجبائية.

وهكذا ظهر أول نص موضوعه تجميع الحسابات في 9 ديسمبر 1996 وهو الأمر رقم 96-27 والذي يعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري. لقد جاء في هذا الأمر مفهوم الرقابة وحدد فيها من يجبر على تقديم الحسابات المجموعة وجاء ذلك في المادة 732 مكرر "3": " تلتزم الشركات القابضة التي تلجا عالميا بادخار و/ أو المسعرة في البورصة

بإعداد الحسابات المجمعة ونشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر "4" من هذا القانون، كما تُعرف هذه المادة التجمع على أنه تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة. وفي 29 أكتوبر 1999 الموافق شعبان 1420 هجري النشر في جريدة رسميه رقم 87 قرار تحدد فيه كيفية اعداد وتجميع الحسابات المجمعة، تطرق هذا القرار الى أساليب التجميع ومجال تطبيقها، كما تطرق الى حالات إقصاء الشركة من التجميع، تواريخ الإقفال، فرق التقييم الأولي ومحتوى البيانات المجمعة.

وفي السياق الجديد لانتقال الجزائر الاقتصاد السوق وتبنيها لخيار الانضمام إلى آليات العولمة للقواعد المحاسبية. واخذا بعين الاعتبار لمقتضيات البنك الدولي، قرر المجلس الوطني للمحاسبة تأسيس نظام محاسبي وطني جديد للمحاسبة في الجزائر يسهل قراءات البيانات المالية لمستخدميها حتى لو كانت الشركة الأم تتعدى إقليمها المحلي، مستمدا من المرجع المحاسبي الدولي، يدعم واقعية البيانات المالية ويلبي مختلف رغبات مستخدميها من جهة، كما يساعد على التكيف على متطلبات الإفصاح الدولية من جهة أخرى، خاصة تلك المتعلقة بالمجمعات.

للإحاطة بالموضوع محل الدراسة قمنا بطرح الإشكالية التالية:

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

الشركات؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

* هل تتوافق قواعد النظام المحاسبي في إطار محاسبة المجمعات مع المعايير المحاسبية الدولية؟

* هل يلتزم مجمع سونلغاز في إعداد القوائم المالية المجمعة بالإجراءات الخاصة بمعايير المحاسبة

الدولية؟

وللإجابة عن التساؤلات المطروحة نقوم بطرح الفرضيات التالية:

* تتوافق قواعد نظام المحاسبي في إطار محاسبة مجمعات مع نظيرتها في المعايير المحاسبية

الدولية.

* ان اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة لمجمع سونلغاز تخضع للقواعد والإجراءات التي نص

عليها النظام المحاسبي المالي وهي تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

مبررات اختيار الموضوع:

إن معالجة هذا موضوع الدراسة دون غيره من مواضع العلمية يرجع لعدة اسباب اهمها:

- * تخصص الطالب في مجال المحاسبة والذي يفرض عليه الدراية الكافية بالمواضيع المحاسبية.
- * محاوله فهم النظام المحاسب المالي وكيفية اعداد القوائم المالية المجمعته ومقارنته بالمعايير المحاسبية الدولية.

- * الإسهام في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه المواضيع.
- * تزايد الحاجة الى البحث في هذا الموضوع لتزايد عدد المجمععات.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- * التعرف على محاسبة المجمععات وفق النظام المحاسبي المالي.
- * فهم تقنية التجميع المحاسبي ومختلف الإجراءات المتبعة لعملية التجميع.
- * معرفة كيفية اعداد القوائم المالية المجمعته.
- * التعرف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية في إطار محاسبة المجمععات.
- * إجراء مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص الحسابات المجمعته

المنهج المستخدم:

اعتمدت في بحثي هذا على منهجين رئيسيين بغية الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف البحث، حيث استخدمت المنهج الوصفي في استعراض المفاهيم النظرية، أما الجانب التطبيقي فاستخدمت دراسة مقارنة لتتعرف من خلالها على كيفية تجميع الحسابات وإعداد القوائم المالية المجمعته في مجمع سونلغاز ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية.

الدراسات السابقة

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

- حمزه شنوف، قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي، دراسة حالة مجمع سونلغاز خلال المرحلة الانتقالية 2009، اطروحة الدكتوراه جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2016 2017

تهدف هذه الاطروحة الى قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي لمعايير المحاسبة الدولية، ومدى انعكاس تطبيقها على نتائج التحليل المالي لمجمع سونلغاز خلال الفترة الانتقالية 2009، وخلصت نتائجها إلى وجود أثر ذو دلالة على مؤشرات النسب المالية التسع المدروسة خلال الفترة الانتقالية، تتمثل نقطة التشابه بين هذه الدراسة ودراستنا في كونها تطرقت الى اعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية تختلف هذه الدراسة عن دراستنا في كونها ركزت على انعكاسات تطبيق القوائم المالية المجمعة على نتائج التحليل المالي في حين ان دراستنا لم تتطرق لذلك وكذلك هذه الدراسة اعتمدت على جانب التحليل وقمنا من خلالها بالمقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

- دراسة الباحثة شيماء حفار بعنوان " التسجيلات المحاسبية لأعمال نهاية السنة دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بعين تموشنت"

تهدف هذه الدراسة إلى كيفية المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة في مديرية توزيع الكهرباء والغاز وقد اعتمدت الباحثة على الأسلوب النظري الوصفي التحليلي في دراستها وتوصلت إلى أنه لا بد من القيام بجميع التسجيلات المحاسبية لأعمال نهاية السنة للوصول إلى النتيجة المحاسبية الصافية.

- دراسة الباحث نور الاسلام عياد بعنوان: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آراء مجموعة من مهتمين في مجال المحاسبة عن أهمية المعلومات التي قدمها الباحث في مجال النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

بحيث استندت الدراسة إلى الاعتماد على دراسة تحليلية للنظام المحاسبي المالي، وقد اعتمد الباحث على الأسلوب النظري الوصفي الذي يقوم على دراسة المعالجة المحاسبية وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يعتبر تطبيق شكلي وذلك لعدة معوقات أبرزها البيئة الجزائرية.

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

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

- دراسة الباحثة نعيمة مسقم بعنوان " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية."

تهدف هذه الدراسة إلى تأثير النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المالية واعتمدت الباحثة أسلوب المقابلة والملاحظة وتحليل القوائم المالية. وتوصلت الباحثة إلى أن في النظام المحاسبي المالي يؤثر ايجابيا على جودة المعلومات المالية حيث أنه يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

- لامية لحليح وإقحام مونييه، محاسبة التجميع وفق النظام المحاسبي الدولي ومعايير المحاسبة الدولية دراسة تحليلية، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل 2019/ 2020 .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية القيام بعملية التجميع المحاسبي لمجمعات الشركات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، وذلك من أجل الحصول على قوائم مالية مجمعة تهدف الى اعطاء الصورة المالية الحقيقية لمجمع الشركات وكأنه شركة واحدة، وفي الأخير توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن النظام المحاسبي الجزائري لا يواكب التعديلات والتغيرات المطبقة في المجمعين لا توافق مع معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالتجميع المحاسبي.

- تمثلت نقطة التشابه بين هذه الدراسة ودراستنا من كونها دراسة مجمع الشركات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير محاسب الدولية، ونقطة الاختلاف فتُمثل في كونها اعتمدت على المنهج التحليلي من خلال تحليل دراسات سابقة.

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

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

هيكل الدراسة

بهدف معالجة الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة سابقا. قمنا بتقسيم الدراسة الى فصلين على

النحو التالي:

الفصل الأول: محاسب المجمعات في الجزائر.

بحيث يتناول ثلاث مباحث:

المبحث الأول: التأهيل النظري لمجمعات الشركات.

المبحث الثاني: الأسس النظرية للتجميع المحاسبي.

المبحث الثالث: محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

الفصل الثاني: دراسة حالة- شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب- ولاية عين تموشنت-.

بحيث يضم ثلاث مباحث:

المبحث الأول: بطاقة فنية لشركة سونلغاز

المبحث الثاني: وضعية التجميع المحاسبي في مجمع سونلغاز.

المبحث الثالث: مقارنة مراحل التجميع المحاسبي في مجمع سونلغاز مع معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الأول : محاسبة المجمعات في الجزائر

تمهيد:

يرجع ظهور مجمع الشركات الى التوسع الاقتصادي وبروز العولمة حيث عرفت هذه المجموعات نموا وانتشارا متزايدا عبر دول العالم، وتتمثل في تجمع عدة شركات عن طريق المشاركة في رأسمال لكل منها بما يحقق السيطرة عليها من جانب شركة يطلق على تسميتها للشركة الام وهو ما يجعلها تمارس الرقابة على تسيير بقية الشركات الاخرى التي تسمى بشركات التابعة ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الاول : الاطار النظري لمجمع الشركات

المبحث الثاني : الأسس النظرية لتجميع المحاسبي

المبحث الثالث : محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

المبحث الاول : الاطار النظري لمجمع الشركات:

يقوم مجمع الشركات على فكرة التكتل المشاريع وتوحيدها لتحقيق أهداف تعجز الوحدات الاقتصادية عن القيام بها بمفردها وعليه سوف يتم من خلال هذا المبحث التطرق الى مختلف المفاهيم المتعلقة بمجمع وخصائص مجمع الشركات واخيرا سنبرز مكونات وروابط بين الشركات المجمع.

المطلب 01 : مفهوم مجمع الشركات

لقد اختلفت ظروف ظهور مجمع الشركات مما أدى الى تنوع وتعدد المفاهيم الخاصة بمجمع الشركات.

أولاً: التطور التاريخي لمجمع الشركات:

ان بداية ظهور المجمعات كانت في أواخر القرن 19 وظهرت حسب Brigham Ehrhardt في سنة 1889 عندما اصبحت نيوجيرسي أول ولاية تسمح بتحديد قانون يعطي الحق للشركات التي سيتم تشكيلها لغرض وحيد وهو امتلاك أسهم الشركات الأخرى.¹

أما في الجزائر فظهرت ما يسمى بمجمع الشركات ليس وليد الساعة وهذا يظهر من خلال تطرق المشرع الجزائري بمجمع الشركات والشركات التابعة من خلال المادة 729 من الامر 75-59 مؤرخ في 26 ديسمبر 1975.² ولكن فرض هذا الاخير حديث النشأة وذلك من خلال الأمر رقم 27-96 الصادر في 9 ديسمبر 1996 والمتضمن مفهوم الرقابة والشركات الملزمة لتقديم حسابات مجمعة.³ ثانياً تعريف مجمع الشركات:

2-1 تعاريف عامة حول مجمع الشركات :

* مجمع الشركات هو عدة شركات مرتبطة تقوم فيها الشركات الام لممارسة الرقابة على باقي الشركات المشاركة بهدف وحدة القرار.⁴

* وحسب تعريف آخر " شركة تسيطر على شركة اخرى او عدة شركات فهي تشكل مجمع

الشركات"

¹ حمزة شنوف، أطروحة الدكتوراة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة 2016/2017، ص 4.

² الجريدة الرسمية العدد 101، ص 1306، المؤرخة في 19/12/1975.

³ الجريدة الرسمية رقم 87 المؤرخة في 30 شعبان 1420، قرار مؤرخ في 29 أكتوبر 1999

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

* وحسب المعيار المحاسبي الدولي فقد عرف المجمع كما يلي: "هو مجموعة من الشركات المتكونة من الشركة الام والشركات التابعة.

2-2 تعريف مجمع الشركات حسب النظام المحاسبي المالي:

حسب نص المادة 132 - 02 فهي تنص على ان مجمع الشركات "كل كيان له مقر او انشطته الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان او عدة كيانات يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموع المتألف من جميع تلك الكيانات." ¹

3-2 تعريف مجمع شركات حسب القانون التجاري الجزائري:

- المادة 796 والتي تنص على "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر ان يؤسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محددة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته" ²

- المادة 797 والتي تنص على " يحدد عقد التجمعات ،تنظيم التجميع مع مراعاة أحكام هذا القانون ويتم اعداده كتابيا وينشر حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم " ³

4-2 تعريف مجمع الشركات من الناحية الاقتصادية:

مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا الواحدة عن الاخرى لكنها في الواقع تخضع لوحدة القرار الاقتصادي ⁴

5-2 تاريخ مجمع الشركات حسب القانون الجبائي:

قد عرفها القانون الجبائي المجمع من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في ماده في المادة 138 مكرر: "على انه كيان اقتصادي يضم مؤسستين او اكثر من خلال اسهم مستقلة قانونا تسمى الواحدة منها الشركة الام تحكم المؤسسة أو المؤسسات الأخرى المسماة الاعضاء تحت تبيعتها بامتلاكها المباشر بنسبة 90% أو أكثر من طرف شركة اخرى يمكنها اخذ طابع الشركة الام . " ⁵

¹المادة 02-132 الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25.03.2009، ص15.

²المادة 796 من القانون التجاري 2007 ص235.

³المادة 797 من القانون التجاري 2007 ص 235.

⁴محمد جلقايد خملول، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة ، جامعة محمد خضير ، بسكرة 2020/2013 ص 3

⁵المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 2019 ص34.

* من خلال التعاريف السابقة يمكن ان نعرف مجمع الشركات على انه "مجموعة من الشركات التي تتمتع بالشخصية المعنوية والتي تتأسسها الشركة الام التي تمارس عملية الرقابة على باقي الشركات التابعة، وتقدم في نهاية كل سنة حسابات مجمعة وكأنها كيان واحد."

ثالثا : خصائص مجمع الشركات:

* عدم الاعتراف بالمجمع ككيان قانوني :المجمع غير معترف به ككيان قانوني اي ليس له شخصية معنوية.

* الاستقلالية القانونية : الشركات المكونة للمجمع مستقلة قانونيا ان يعترف بها القانون فكل شركة لها شخصية معنوية.

* الروابط داخل المجمع : بالرغم من الاستقلال القانوني للشركات المراقبة من طرف شركه الام ،الا انها لا تستطيع اتخاذ أي قرار اقتصادي من دون موافقة الشركة الام لأنها مرتبطة بها اقتصاديا وماليا. + الروابط الاقتصادية:

هذه الروابط ناتجة عن رقابه الشركة الام للشركات التابعة.

+ الروابط المالية:

تنشأ هذه العلاقة عن طريق امتلاك الشركة الام لأغلبية حقوق التصويت في الشركات التابعة. فمثلا لا يستطيع الفرد اتخاذ قرار يتعلق بزيادة الاستثمار من دون موافقة الشركة الأم وذلك لأن الفرع مرتبط اقتصاديا وماليا بالشركة الام.¹

المطلب 02: مكونات مجمع الشركات:

يتكون مجمع الشركات من الشركة الام والشركات التابعة(الفروع)حيث لكل منها شخصياتها المعنوية المستقلة عن باقي الشركات ولكن موحدة اقتصاديا. من خلال ما سبق يمكن التطرق إلى مختلف مكونات المجتمع وهي كالتالي:

1- الشركة الام:

تعرف الشركة الام على انها الهيكل القانوني التي تجمع القدرة الاستراتيجية فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع.

¹لامية لحليح و مونية قحام ، مذكرة ماجستير ، جامعة محمد الصديق بن يحي.

- فهي الشركة مختصة في التخطيط والتوجيه من اجل تطوير وإدارة عملية استثمار الشركات التابعة لها ، متخصصة في عمليات التنفيذ.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نعرف الشركة الام على انها هي الركيزة التي تمارس الرقابة وتصدر الاوامر على الشركات التابعة لها.

2- الشركة القابضة:

الشركة القابضة هي الشركة التي تملك أسهم وحصصا في رأسمال الشركات اخرى مستقلة عنها بنسبة تمكنها من السيطرة على ادارتها ورسم خططها العامة.¹

يجب ان تتوفر بعض الشروط لتكون شركة قابضة وهي²

* ان تكون شركة تابعة.

* سيطرة الشركة القابضة على الشركات التابعة.

* استقلال الشركة التابعة.

3- الشركة التابعة:

الشركة التابعة هي كل شركة يحاز عليها اكثر كم من نصف رأسمالها من قبل من قبل شركة

أخرى. فهي شركات مسيطرة عليها من الناحية المالية والادارية من طرف شركة اخرى.³

- تعتبر شركة مساهمة في شركة اخرى ، اذا كان جزءا من رأسمال الذي يمتلكه هذه الأخيرة يقل عن

50% او يساويه ، وبالتالي تصبح الشركة الأم تتحكم في السلطة والتسيير وايضا المراقبة.⁴

4- الشركة الفرعية:

وهي فروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة حيث انها لا تملك شخصية معنوية تميزها فهي غير

مستقلة قانونيا. تنشأ لضمان سير النشاط فقط كما تتميز الفروع بعدم امتلاكها لمحاسبه خاصه بها لان

النسب محاسبتها يتم على مستوى الشركة الام.

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

¹ احمد محمود، المجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 12 جوان 2014 ، ص 111.

² سمية تالي ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقة 2014/2015 ، ص 15.

³ خالد سامري مرجع سابق ص 08.

⁴ القانون التجاري الصادر في الجريدة الرسمية 1996/12/11، العدد 77 ص 06.

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

الشركات التابعة	الشركات الفرعية
<ul style="list-style-type: none"> - شخصية قانونية مميزة و مستقلة. - لديها محاسبة خاصة. - دفع السم على القيمة المضافة على المبيعات لوجود صفقات قانونية ما بين الشركة الام والشركات الفرعية. - دفع الضريبة على الشركات على الناتج الإجمالي. - توزيع الأرباح وحساب الرصيد الجبائي وفرض الضريبة عليها على مستوى الشركة الام 	<ul style="list-style-type: none"> - عدم وجود استقلالية قانونية. - المحاسبة تتم على مستوى الشركة الام. - عدم وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الام الفروع لذلك لا يدفع الرسم على القيمة المضافة على المبيعات . - عدم فرض الضريبة على الشركات على النتيجة الى الشركة الام . - عدم توزيع النتيجة .

المصدر: لمياء جلال محاسبه المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية مذكرة

ماستر جامعة العربي بن مهدي ام البواقي 2018 / 2019 ص 10

المطلب 03 : الروابط المختلفة بين الشركات المجمع:

تمثل الروابط في رابطة المساهمة ورابطة الرقابة.

اولا : رابطة المساهمة:

عرفها القانون التجاري الجزائري كما يلي تعتبر شركة مساهمة في شركة اخرى اذا كان جزءا من

رأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة لا يقل عن 50% أو يساويها.¹

كما نصت المادة من القانون التجاري على انه لا يمكن لشركة المساهمة امتلاك اسهم في شركة

اخرى اذا كانت هذه الأخيرة تملك مباشرة جزء من رأسمالها يزيد عن

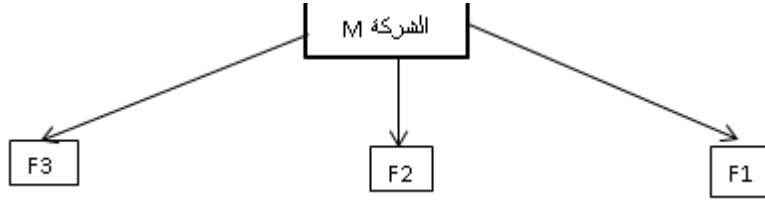
وتتحدد هذه المساهمات من خلال العلاقات المالية الموجودة بين الشركة الام ومختلف وحداتها والتي

تتلخص فيما يلي:²

¹ برو خير الدين. مرجع سابق ص 25

² سي محمد لخضر ،مجلة الدراسات المالية و المحاسبية والادارية ،المركز الجامعي بباريكة ، ص 299

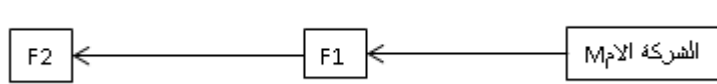
1- الروابط المباشرة:



المصدر الرراقي تيجاني مرجع سابق ص 47

من خلال هذا الشكل نجد ان الشركة الأم تملك مساهمات مباشرة في الشركات التابعة لها.

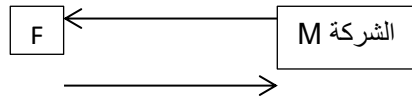
2- الرابطة الغير مباشرة:



مصدر الرراقي تيجاني مرجع سابق ص 47

من خلال هذا الشكل يجب ان الشركة الام تملك مساهمات مباشرة في الشركة التابعة ومساهمات غير مباشرة في الشركة التابعة.

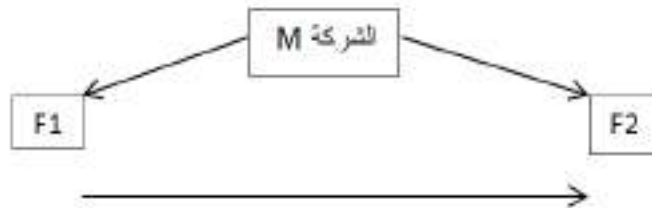
3- الرابطة المتبادلة:



المصدر سي محمد الخضر مرجع سابق ص 299

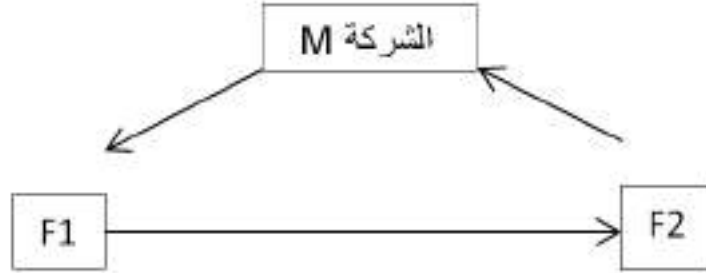
من خلال هذا الشكل نجد أن الشركة الأم تمتلك جزءا من رأسمال الشركة التابعة وهذه الأخيرة تمتلك جزءا من رأسمال الشركة الأم

4- الرابطة المتعددة:



المصدر بالراقي التجاني مرجع السابق ص 47

من خلال هذا الشكل نجد ان الشركة الام تملك مساهمات في الشركات التابعة ،والشركات التابعة F1 لدورها تملك مساهمات في F2 .
5- الرابطة الدائرية:



المصدر سي محمد الخضر مرجع سابق ص 300

من خلال هذا الشكل يجب أن الشركة الام تملك جزء من رأسمال الشركة التابعة وان هذه الأخيرة تملك جزء من رأسمال الشركة التابعة وهذه الأخيرة بدورها تملك هي كذلك جزء من رأسمال من الشركة الام ثانيا رابطة (الرقابة) السيطرة:

عرفتها المادة من القانون التجاري على انه تعد شركة ما مراقبه شركة اخرى في الحالات التالية :¹
* عندما تملك بصفه مباشرة او غير مباشرة جزء من رأسمال يخول لها اغلبية الاصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة.

* عندما تملك وحدها اغلبية الاصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الاخرين او المساهمين على أن لا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة.

وتوجد ثلاثة أنواع من الرقابة

01- الرقابة المطلقة (الحصرية) :

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

¹صامري خالد، مرجع سابق ، ص 21،22.

02 - الرقابة المشتركة:

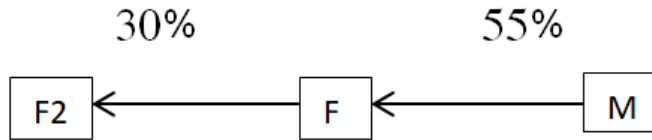
هي عبارة عن اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي ،وتوجد فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية الاستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الافراخ التي تشترك في السيطرة وامتلاكها يساوي 50% من حقوق التصويت.

03-الرقابة الملموسة:

تعتبر شركه ما انها ذات تأثير ملموس على التسيير والسياسة المالية لشركة اخرى اذا كانت للشركة الاولى القدرة على التصرف مباشرة او بواسطة شركات اخرى في الشركة الثانية والتأثير الملموس يعني امتلاكها يكون اقل من 50% من حقوق التصويت.¹

ثالثا الروابط المختلفة بين شركات المجمع:(2)

1- الروابط البسيطة المباشرة والغير مباشرة



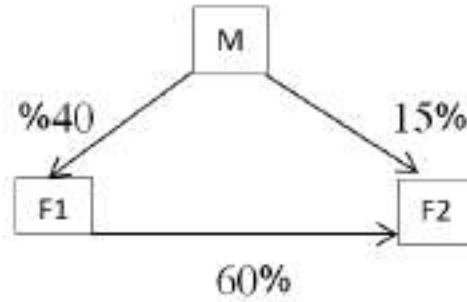
المصدر برو خير الدين مرجع سابق ص 29

من خلال هذا الشكل نجد ان الشركة M تملك مساهمات مباشرة في الشركة قدرها 55% بينما هذه الأخيرة تملك مساهمة غير مباشرة قدرها 30%.

الشركات	نسبة المساهمة	نوع المساهمة	نسبة الرقابة	نوع القابة	طريقة التجميع
F1	55%	مباشرة	55%	الرقبة المطلقة	التعامل الشامل
F2	$03 * 55 = 16.5$	غير مباشرة	30%	الرقابة الملموسة	طريقة المعادلة

¹ بوكليخة ياسين ، مرجع سابق ص 34.

2- الروابط البسيطة انقطاع سلسلة الرقابة:



المصدر ياسين تيار خليل ص 39

من خلال هذا الشكل نجد ان الشركة M تملك مساهمات قدرها 40% في الشركة F1 و 15% في الشركة F2، اما الشركة F1 فهي تملك مساهمات قدرها 60% في الشركة F2 وبالتالي فان نسب، المساهمة الكلية التي تملكها الشركة M في الشركة F 39%2 والجدول التالي يوضح ذلك.

الشركات	نسبة المساهمة	نوع المساهمة	نسبة الرقابة	نوع الرقابة	طريقة التجميع
F1	40%	مباشرة	40%	الرقابة الملموسة	طريقة المعادلة
F2	مباشرة 15% + 40*0.6=39%	غير مباشرة	-----	----	خارج محيط التجميع

المبحث الثاني: الأسس النظرية للتجمع المحاسبي

يعتبر التجمع المحاسبي من التقنيات المحاسبية التي يعتمد عليها المجمع والذي يهدف الى اظهار الحالة المالية للمجمع و من خلال هذا سنتطرق إلى مفهوم التجمع المحاسبي وكذا انواع وأهداف وطرق التجمع المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم التجمع تجميع المحاسبي

يمثل التجميع المحاسبي التقنية التي تسمح بالانتقال من القوائم المالية الفردية إلى القوائم المالية المجمعة
اولا: تعريف التجميع المحاسبي:

كما جاء في نص المادة 732 مكرر 4 "يقصد بالحسابات المجمعة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد التقييم، الرقابة، المصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية"¹ كما يمكن تعريف التجميع المحاسبي على أن الهدف من التجميع هو تقديم الوضعية المالية ونتائج المجمع المكون من الشركة الام والشركات التابعة لها كأنها كيان واحد.²

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف تجميع المحاسبي عبارة عن تجميع الحسابات السنوية للشركات المكونة للمجمع كأنها كيان واحد وذلك من اجل اعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمجمع.
ثانيا أهداف التجميع المحاسبي:

يتمثل الغرض الرئيسي للتجميع المحاسبي في الحصول على قوائم مالية موحدة لمجموعة من الشركات بدلا من قوائمها المالية الفردية.³

بالإضافة الى مجموعة من الأهداف نذكر منها ما يلي:

- * إعطاء نظرة عن التطور العام لمجموعة الشركات.
- * يعد التجمع المحاسبي وسيلة من وسائل الافصاح المالي والمحاسبي.
- * يمكن من تشخيص وضعية كل شركة مما يسهل لها عملية التسيير والمراقبة.
- * قياس العلاقات بين الارباح ورقم الأعمال وفعالية الاموال الخاصة.

¹المادة 732 من القانون التجاري الجزائري 2007 ص222

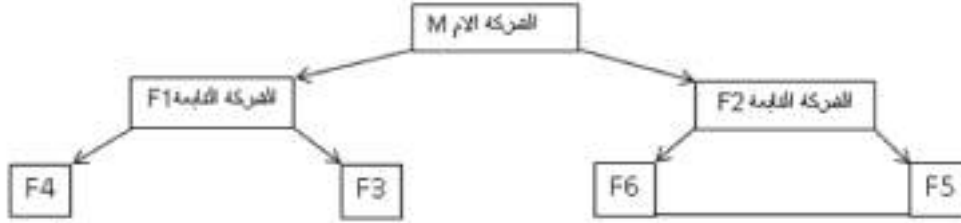
²عريوة رشيد، مرجع سابق ص 14.

³القرار المؤرخ في 26/07/2008 الجريدة الرسمية العدد19، المادة 132-01 ص15.

ثالثا: انواع التجمع المحاسبة:

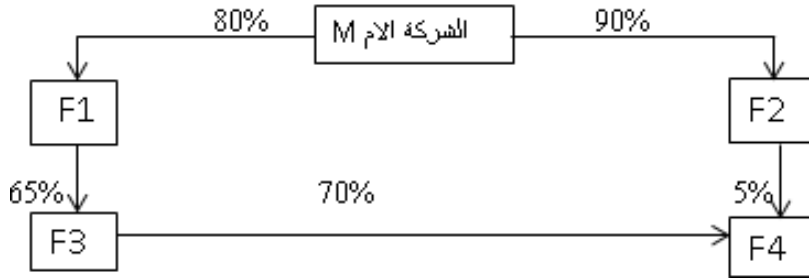
يوجد نوعين من تقنية التجميع المحاسبي اذكر منها:

- 1 - تقنية التجميع المباشر: تسمح هذه التقنية للشركة الام بتجميع حسابات الشركات التابعة لها بصفه مباشرة¹. وتسعى إلى التحديد المباشر لحقوق المجمع في الشركات المجموعة والحقوق الخارجة عن المجمع والشكل الموالي يوضح ذلك.



المصدر: لميس جيلالي مرجع سبق ذكره، ص 27.

- 2 - تقنية التجميع بالتدرج: هذه التقنية تقوم على تجميع حسابات الشركة الفرعية الاكبر منها وفي الخطوة الثانية يتم تجميع حسابات هذه الأخيرة في حسابات الشركة الام. والشكل الموالي يوضح ذلك .



المصدر: لميس جلال، مرجع السابق، ص 27

من خلال هذا الشكل اعلاه نجد ان:²

- اولاً: يتم دمج حسابات الشركتين التابعتين F3 و F4 في حسابات الشركة التابعة F1 كونها تملك اكبر نسبة مساهمة.
- ثانياً: يتم تجميع حسابات الشركتين F1 و F2 في حساب الشركة الام.

¹ عبد الكريم نعيجي ، أطروحة دكتوراة، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان 2016/2017 ص 15.

² عبد الكريم نعيجي، المرجع السابق ص 27

المطلب 02: تنظيم وتجميع المعطيات المحاسبية:

اولا : تنظيم المعطيات المحاسبية¹

1 - التنظيم المركزي: تسعى الشركة الام الى التحكم في مجمل عمليات التجميع وتمثل اهم مراحلها

في:

* البحث عن الوثائق الضرورية من بينها ميزانية كل مؤسسة مجمعة.

* يجب تحويل جميع حسابات الفروع المستقلة في محيط التجميع.

* تحليل طريقة التجميع بكل مؤسسة تنتمي الى المحيط.

* تسجيل العمليات المحاسبية، عملية الادماج.

2 - التنظيم الغير المركزي: تقوم به كل مؤسسة معينة بالتجميع فرديا، في هذه الحالة مصلحة

التجميع تستلم المعطيات في مختلف المؤسسات التي تنتمي إلى محيط التجميع.

ثانيا: طرق التجميع المحاسبي

هناك ثلاث طرق أساسية للتجميع المحاسبي تتمثل في:

1 - طريقة التكامل الشامل الكلي: لقد تطرق المشرع الجزائري الى هذه الطريقة في نص

المادة 132-7 والتي تنص على " تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعا

لطريقة التكامل الشامل."²

تطبق هذه الطريقة على الشركات التي يمارس عليها رقابة مطلقة من طرف الشركة الأم. وعليه فإن هذه

الطريقة تعتمد على ما يلي:

* تحديد نسبة الرقابة.

* إلغاء سندات المساهمة.

* الابقاء على رأسمال واحتياطات الام.

* توزيع النتيجة الخاصة بالفروع استنادا على نسبة المصلحة.

* نتيجة التجميع تساوي (الاموال الخاصة لفرع خارج النتيجة × بنسبة المصلحة) - سندات المساهمة.

* النتيجة المجمعة تساوي نتيجة الشركة الام + نسبه الشركة الفرعية.

حقوق الأقلية = من الاموال الخاصة للفرع × نسبه الأقلية.

¹ . ابن عبد الرحمان خالد، مرجع سابق ص

² . ص 18 شنتوف حمزة ، مرجع سابق

2 - طريقة التكامل النسبي:

- تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تخضع للرقابة المشتركة من طرف الشركة الأم حيث تستدعي عمليات التجميع حسب هذه الطريقة لعدة مراحل في حسابات الشركات المجموعة وتمثل في:
- * عدم تقييد حقوق الأقلية حسب هذه الطريقة.
 - * إلغاء العمليات بين الشركات المندمجة.
 - * إبقاء على رأسمال الشركة الأم.

3 - طريقة المعادلة (التكافئ):

تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تخضع للرقابة الملموسة من طرف الشركة الأم حيث يعتمد هذا الأسلوب على استبدال سندات المساهمة بقيمة الاموال الخاصة على اساس نسبة المصلحة في هذه الشركة.¹

حيث تقوم طريقة المعادلة على ما يلي:

- * تحديد نسبة المساهمة.
- * تحديد سندات المساهمة القابلة للمعادلة والتي تساوي الاموال الخاصة لشركة الفرع × نسبة المصلحة
- * الإبقاء على عناصر الميزانية لشركة الأم.
- * دمج عناصر الاموال الخاصة (للاحتياجات + النتائج) استنادا على نسبة المساهمة.

- استعمالات نسبة الرقابة

طريقة التجميع	نوع الرقبة
التكامل الشامل (الكلي)	الرقابة المطلقة
التكامل النسبي	الرقابة المشتركة
طريقة المعادلة	الرقابة الملموسة

المصدر يوسف هامش مرجع السابق ص 34

¹ مرجع سابق، صامري خالد، ، ص 31

المبحث الثالث: محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري:

يتمثل أساس التجميع المحاسبي في الانتقال من القوائم المالية الفردية لمجموعة من الشركات ،الى قوائم مالية مجمعة تُعبر عن الوضعية المالية لمجموعة الشركات وكأنها كيان واحد. ومن هذا المنطلق تعتبر مسألة تحديد محيط التجميع نقطة البداية في مراحل التجميع والتي تسمح بتحديد الشركات المعنية بتجميع حساباتها الفردية.

المطلب 01 : التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسب المالي:

حسب النظام المحاسبي المالي الحسابات المجمعَة الى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة كيانات كما لو تعلق الامر بقيام واحد¹ اولاً: محيط التجميع حسب النظام المحاسبي المالي:

يقصد بالمحيط التجميع مجموعة الشركات المراقبة (شركات تابعه اجنبيه او وطنيه مراقبة من طرف شركه الام والشركات الخاضعة لتأثير المعتبر . وطبقا للنظام المحاسبي المعرفة أن الشركات المعنية بمحيط التجميع هي الشركات التالية:

أ - الشركات التابعة : عرف النظام المحاسبي المالي مفهوم الرقابة على منشآت ما انها سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية بكيان بغية الحصول على منافع من انشطته ويفترض وجود المراقبة في الحالات التالية:²

* الامتلاك المباشر اوالغير مباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان واحد.

* السلطة على اكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في اطار اتفاق مع

الشركاء الآخرين والمساهمين.

اعتمد النظام المحاسبي المالي في تحديد مفهوم المراقبة على مفهوم امتلاك او السيطرة على حقوق التصويت لتتمكن الشركة الأم من تحديد محيط التجميع الخاص بها.

أما القانون التجاري الجزائري باعتبار أن " الشركة التي تحوز على اكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى يعد الثانية تابع للأولى ،وتعتبر شركة مساهمة في شركة اخرى .اذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل او يساويها ."³

¹المادة 132-01 الجريدة الرسمية رقم 19 مرجع سابق .ص 15.

²المادة 132-05 الجريدة الرسمية رقم 19 مرجع سابق .ص 16.

³القانون التجاري الصادر في الجريدة الرسمية العدد 77 الصادرة بتاريخ 11/12/1996.

ب- الكيان المشارك: يعرف نظام المحاسب المال الكيان المشارك على أنه كيان يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظة، وهو ليس بكيان فرعي ولا بكيان انشأ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة.

والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالة التالية:¹

- الحيازة المباشرة او الغير مباشرة ل 20% او أكثر لحقوق التصويت.

- المعاملات التجارية ذات الأسهم البالغة.

- التمثيل في الأجهزة المسيرة.

- المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية.

ج - العمليات المشتركة: تعرف العمليات المشتركة حسب المادة 131-01 بأنها العمليات التي تتم بصورة مشتركة او المصالح المشتركة وهي اتفاق تعاقدى يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، وتسجل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين.²

ثانيا : طرق التجميع المحاسبي حسب نظام المحاسب المالي

تنص المادة 41 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق

المحاسبة المالية على أن هناك طريقتين لتجميع الحسابات وإعداد القوائم المالية المجمعة وهي طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة.³ ويتم تطبيق احدي هذه الطريقتين انطلاقا من نوع الرقابة التي تطبقها المؤسسة الام على الشركات التابعة لها، حيث تنص المادة 132-7 من القرار المؤرخ في 26 جويلية " تندمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعا لطريقة التكامل الشامل.⁴

أما المادة 132-12 من نفس القرار فتتص على " تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن اطار اعداد الحسابات المدمجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة.⁵

¹ المادة 132-11 الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق ،ص 17.

² المادة 131-01 الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق، ص 15.

³ المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الجريدة الرسمية، العدد 27، المادة 41 ،ص 15.

⁴ المادة 132-07 من القرار المؤرخ في 26/07/2008 ، مرجع سابق ، ص 16.

⁵ نفس المرجع ، المادة 132-12 ص 17.

ويمكن توضيح طرق التجميع المحاسبي طبقا لنظام المحاسبي المالي في الجدول التالي:

12/132	11/132	7/132	المواد القانونية
		الشركة التابعة	نوع المنشأة
متساوية 50%	ما بين 20% و 50%	اكثر من 50%	نسبة المساهمة
مشتركة	ملموسة	مطلقة	نسبة الرقابة
طريقة المعادلة	طريقة المعادلة	التكامل الشامل	طريقة التجميع

المصدر: بالاعتماد على نصوص النظام المحاسب المالي

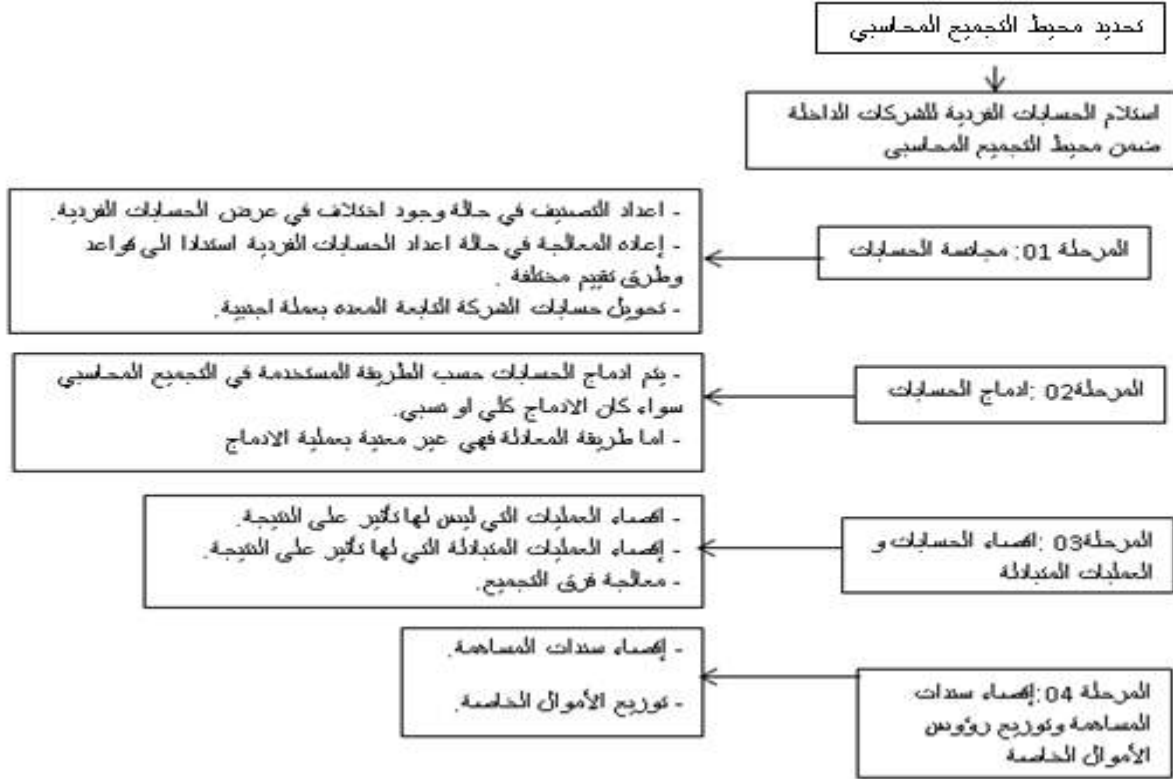
من خلال هذا الجدول نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي حدّد بشكل متوافق مع المعايير الدولية طريقتين للتجميع وهما: طريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة.

ثالثا : إجراءات تجميع المحاسبي وفق نظام محاسب المالي:

يمر التجميع المحاسبي بأربع مراحل أساسية وهي: مرحلة مجانسة الحسابات، مرحلة إدماج الحسابات، مرحلة إقصاء العمليات المتبادلة مرحلة توزيع الأموال الخاصة وإقصاء سندات المساهمة. وعموما يتمثل مسار التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- * جمع القوائم المالية لمختلف الشركات التابعة.
- * التوفيق والتجانس بين الحسابات (توحيد المبادئ والقواعد المحاسبية).
- * إقصاء سندات المساهمة المملوكة في الشركات التابعة وتحديد فوارق الاقتناء.
- * تقدير خسارة القيمة في فارق الاقتناء.
- * اعداد الحسابات المجمعّة من طرف اجهزة التسيير.
- * تدقيق الحسابات من طرف محافظي الحسابات.
- * فحص الحسابات من طرف الجمعية العامة والنشر القانوني.

ويمكن تلخيص إجراءات التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:



المطلب 02 : الشركات الملزمة لعرض القوائم المالية المجمعة.

سعت الجزائر الى التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال نظام المحاسب المالي وبالتالي

يمكن للشركات المتعددة الجنسيات من الاعتماد على النظام المحاسبي المالي.

اول: الشركات الملزمة بعرض القوائم المالية المجمعة طبقا للمعايير الدولية:

تلتزم المعايير المحاسبية الدولية كل مؤسسة ام أو التي تملك المساهمات في شركات مشتركة طبقا

لمفاهيم المعايير IFRS10 و 28 و IAS28 بإعداد وعرض قوائم مالية مجمعة تضم الشركة الأم

والشركة التابعة والمساهمة في مشاريع مشتركة.

و تخضع عملية إعداد وعرض القوائم المجمعة الى نفس قواعد إعداد وعرض القوائم المالية المحددة

في المعيار الدولي رقم 01 الخاص بعرض القوائم المالية.¹(1)

¹سلامي مونير، مرجع سابق 95.

ثانيا: الشركات الملزمة بعرض القوائم المالية المدمجة طبقا للنظام المحاسبي المالي:

من النظام المحاسبي المالي الذي يستمد معظم قواعده من المعايير المحاسبية الدولية فقد أوجب على كل الشركات التي تقوم بعملية الرقابة على شركات اخرى، فقد تطرق ذلك في نص المادة 132-

02 " كل كيان له مقر او نشاطه الرئيسي في الاقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد وينشر كل سنة الكشوف المالية المدمجة للمجموعة المتألفة من جميع تلك الكيانات."¹(2) أما القانون التجاري الجزائري يحدد الشركات المعنية بإعداد القوائم المالية المدمجة وذلك من خلال نص المادة 732 مكرر 03 تلزم الشركات الأم التي تلجأ علنيا للادخار او المسعر في البورصة بإعداد الحسابات الملائمة ونشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر 4.²(3)

ثالثا: الشركات المستبعدة من القوائم المالية المدمجة.

تقوم الشركات الأم باستبعاد بعض الشركات التابعة من القوائم المالية المدمجة التي تعدها من فترة لأخرى رغم امتلاكها لأكثر من 50% من أسهم هذه الشركات في الحالات التالية:³(4)

* اذا كانت الشركات التابعة تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف قدرتها على تحويل الأموال إلى الشركة الأم الى حد كبير.

* اذا كانت سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة مؤقتة وغير دائمة، بسبب ان شراء الشركة التابعة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب.

* عندما تصبح سيطرة الشركة الأم على الشركة التابعة غير ممكنة نتيجة انخفاض نسبة ملكية الام لاسم التابعة وعندما تصبح شركة تابعة تحت سيطرة جهات اخرى مثل الدولة.

والنظام المحاسب المالية ينص على وجود حالتين تستبعد فيها الكيانات التابعة من القوائم المالية المدمجة التي تعدها الشركة الأم وجاء ذلك في نص المادة 132- 06 " تبقى خارج مجال التطبيق عملية الإدماج الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي يمارسها عليها الكيان المدمج، وكذلك الأمر بالنسبة الى الكيانات التي تملك الاسهم او الحصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في المستقبل القريب."⁴(5)

¹الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سابق، ص 15

²المادة 732 مكرر 03 من القانون التجاري الجزائري ص 221.

- ³ بوكليخة ياسين، طيار خليل، مرجع سابق ص 78.

⁴الفقرة 04 من المعيار IFRS11

في هذه الحالات يجب المحاسبة على الشركات التابعة باعتبارها استثمارات طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 39، ما لم تكن معدة للبيع فهي تخضع للمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 05.

المطلب 03: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية:

بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية الا ان هناك فروقات فعليه بينما أقره النظام المحاسبي المالي وبينما جاء في معايير المحاسبة الدولية فيما لا يخص التجمع المحاسبي، اذا سناحول في هذا المطلب التطرق إلى مختلف الفوارق الموجودة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية كما يلي :

اولا: المقارنة من حيث مفهوم السيطرة والشركات التابعة:

حسب المعيار IFRS10 (6) تحدث السيطرة عندما تملك الشركة لأكثر من 50% من أسهم شركة اخرى، حيث تتمتع هذه الأسهم بالتصويت والادارة ويصبح للشركة المالكة لأسهم السيطرة على القرارات الادارية والتشغيلية للشركة المستثمر بها، ويتم تقييم السيطرة مع اخذ جميع الحقائق والظروف بعين الاعتبار، كما يجب إعادة تقييم السيطرة في حالة إشارة الحقائق والظروف إلى وجود تغيرات. اما وفق النظام المحاسبي المالي تعريف المراقبة كعنصر محدد للشركة التابعة، حيث تمثل السلطة توجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من انشطته، ويفترض وجودها في الحالات الاتية: ¹ * الامتلاك المباشر غير مباشر لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر. * السلطة تحديد السياسات المالية للكيان بموجب القانون الأساسي. * السلطة على اكثر من 50% من حقوق التصويت المحصل عليها في اطار اتفاق مع الشركاء الاخرين او المساهمين.

* شرطه تعيين او انتهاء مهام اغلبية مسير كيان آخر.

يجب الإشارة الى انه حسب الفقرة 132 من النظام المحاسبي المالي تم الاعتماد على

المعيار IAS27 " القوائم المالية الموحدة والمنفصلة " الذي تم تعديله أين تم تعريف السيطرة على أنها قوة التحكم في السياسات التشغيلية والمالية لمؤسسة أخرى.²

¹الفقرة 15 من المعيار IFRS11

²الفقرة 132 من النظام المحاسبي المالي . المعيار IAS27..

الا ان مفهوم السيطرة تغير في المعيار IFRS10 حيث أصبحت تمثل القدرة على ممارسة القوة

للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة والتي تؤثر بدورها على العوائد.¹

وقد أخذ نظام المحاسبي المالي بنفس الحالات التي تنشأ من خلال السيطرة أو مراقبة مؤسسة

للمؤسسة اخرى، الا انه لم يقدم التفاصيل الضرورية على مفهوم السيطرة.

ثانيا: المقارنة من حيث الاستثمارات في الشركة الزميلة:

تناول معيار المحاسبة الدولي رقم IAS28 هذا الجانب حيث اعتبر الشركات الزميلة على أنها

كيان يملك فيه المستثمر نفوذا ملحوظا على كيان آخر إذا امتلك سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة

على ما بين 20% إلى 50% من حقوق التصويت، كما نص المعيار على أنه تسجيل المساهمات في

الشركة الزميلة في قوائم المالية المجمععة وفق طريقة التكافؤ. الا اذا وضعت هذه المساهمة باستثمارات

محتفظ بها للبيع فانه يتم معالجتها وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10.

مقارنة بما ورد في هذا المعيار فإن النظام المحاسبي المالي SCF قد تضمن كل هذه المعطيات

الواردة في المعايير وبالتالي يمكن القول انه لا يوجد خلاف بينهما.

ثالثا: المقارنة من حيث الحصص في المشاريع المشتركة:

المشروع المشترك طبقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 11 هو عبارة عن اتفاق تعاقدى

يقوم بموجبه طرفان او اكثر بنشاط اقتصاد يخضع لسيطرة مشتركة. مقارنة بما ورد في هذا المعيار فإن

النظام المحاسبي المالي SCF وفقا لما ورد في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 حول العمليات

المنجزة بصورة مشتركة ويمكن القول ان النظام المحاسبي المالي نص على تسجيل هذه العمليات الثلاثة

والمتمثلة في العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة واصول خاضعة لسيطرة مشتركة وتعيينات خاضعة

لسيطرة مشتركة. لدى كل مساهم متوقعة على الشروط التعاقدية والتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء،

كما لم يتطرق الى اعداد وعرض القوائم المالية المجمععة والمنفصلة الخاصة بالكيان المشترك.

رابعا: المقارنة من حيث اندماج الأعمال: نص معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 03 اندماج الأعمال

على تطبيق طريقة الشراء لاندماج الأعمال مهما كان شكل الاندماج، وقام بمنع استخدام طريقة تجميع

المصالح، أما النظام المحاسبي المالي فقد عالج تجميع الكيانات في حالة السيطرة باستخدام طريقة تجميع

المصالح.

¹القرة 17 من المعيار IFRS 10.

فيما يتعلق بالشهرة والتي لا تنجح إلا باستخدام طريقة الشراء فإن IFRS 03 اعتبر الشهرة الموجبة كأصل غير ملموس وأمر بأن تخضع للاختبارات نقص القيم مرة عن الأقل في السنة وهذا ما تضمنه النظام المالي المحاسبي. بالنسبة للشهرة السالبة فإن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 لا يعترف بها نهائيا خلافا عن نظام المحاسبي المالي الذي نص على تسجيل ضمن الاصول الغير جارية في شكل تخفيض الاصل.

الخلاصة:

ان مجمع الشركات هو مجموعة من الشركات المرتبطة اقتصاديا والمستقلة قانونيا، حيث تكون شركات المجمع (الشركات التابعة) تحت السيطرة ورقابة الشركة الام، فنوع الرقابة التي تمارسها هذه الأخيرة هي التي تحدد لنا طريقة تجميع المحاسبي المستعملة (توحيد الكلي، توحيد النسبي، او طريقه المعادلة) لإعداد القوائم المالية المجمعة التي تعبر عن الوضعية الحقيقية للمجتمع كأنه وحدة اقتصادية واحدة.

ولقد تم التطرق إلى الحسابات المجمعة في المعايير المحاسبية الدولية من خلال كل من IFRS3 و IFRS10 و IFRS 11 و IFRS12 و IAS28 و IAS27 والتي تناولت الطرق المعتمدة في التجميع المحاسبي، محيط التجميع والقوائم المالية المنفصلة.

الفصل الثاني:دراسة حالة شركة توزيع
الكهرباء والغاز للغرب ولاية عين تموشنت

تمهيد:

تعد شركة سونلغاز من الهياكل المهمة في الجزائر تسعى هذه الأخيرة من تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد، وهذا في ظل التغيرات والتطورات التي تؤثر عليها، كما تسعى مؤسسة سونلغاز الى إيصال الخدمة إلى الزبون في الوقت المحدد والعمل على تقليص الوقت المخصص لإنتاج الذي يكون بتوزيع الأشغال والمهام الى مختلف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (المقاولة) التي تمتاز بكفاءة عالية تساعدنا في تنفيذ ما تم الاتفاق عليه من المؤسسات الام.

المبحث الأول بطاقة فنية لشركة سونلغاز

يهدف هذا المبحث إلى تقديم عام لمجمع سونلغاز للغرب - ولاية عين تموشنت - و سنقوم من خلاله بالتعرف على نشأة وتطور المجمع بالإضافة الى الاهداف التي يسعى إلى تحقيقها وكذلك مهام المديرية.

المطلب 01 لمحة عن شركة سونلغاز

يعتبر توزيع الكهرباء والغاز خدمة عامة بهدف ضمان التمويل بالكهرباء والغاز في أحسن الظروف الجودة والسعر واحترام القواعد التقنية والبيئية.

اولا : تعريف مؤسسة سونلغاز بولاية عين تموشنت.

تعتبر شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب فرعا من فروع مجمع سونلغاز وهي شركة مساهمة برأسمال قدره 25 مليار دينار جزائري وهي تتشكل من مجموعة من وظيفيه تغطي 511 بلدية موزعة على 17 ولاية شمال وغرب البلاد ويمتد على مساحة 933362 كلم مربع مع عدد من السكان 10044311 نسمة. وتتشكل من 113 وكالة تجارية : 63 مقاطعة كهرباء و 46 مقاطعة غاز 19 مقاطعة لاستغلال الغاز.

و كرس القانون رقم 02-01 المؤرخ في 2002/2/050 المتعلق بالكهرباء بتوزيع الغاز عن طريق الانابيب ، فصل الجانب القانوني الوظيفي والمحاسبي للأنشطة التابعة لمجمع سونلغاز مكرسة من طرف الشركة المنبثقة عنها.

تتتمي مديريةية التوزيع لولاية عين تموشنت الى شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب (SDO) هذه الأخيرة تكون شركة بالأسهم حيث تبنت منذ شهر أبريل 2009 ميثاق بياني جديد كنت لتمييز هويتها المتكونة من مجموعة من مديريات وظيفية من 20 مديريات توزيع تغطي 17 ولاية من الشمال الغربي الى الجنوب الغربي للبلاد بخبرة اكثر من 50 سنة و بزبائن أصبح أكثر مطالبة ضروري كموزع للكهرباء والغاز على مستوى ولاية عين تموشنت ان تتقرب من زبائنهم بتجزئتهم ووضع خلية للرصد والسمع لكل فئة حتى تقدر تطلعاتهم والاستجابة لانشغالاتهم وتلبيتها لضمان ولائهم.

تقع مديريةية التوزيع لعمتي على طريق بلدية شعبة اللحم وبها 315 عامل من الكل الفئات الاجتماعية والمهنية تشرف على التسيير التقني والتجاري لشبكة الكهرباء والغاز عبر كامل بلديات الولاية.

كما تغطي 08 دوائر وهي عين تموشنت ،المالح ،ولهاصة ،عين الكحل ، حمام بوججر ،عين

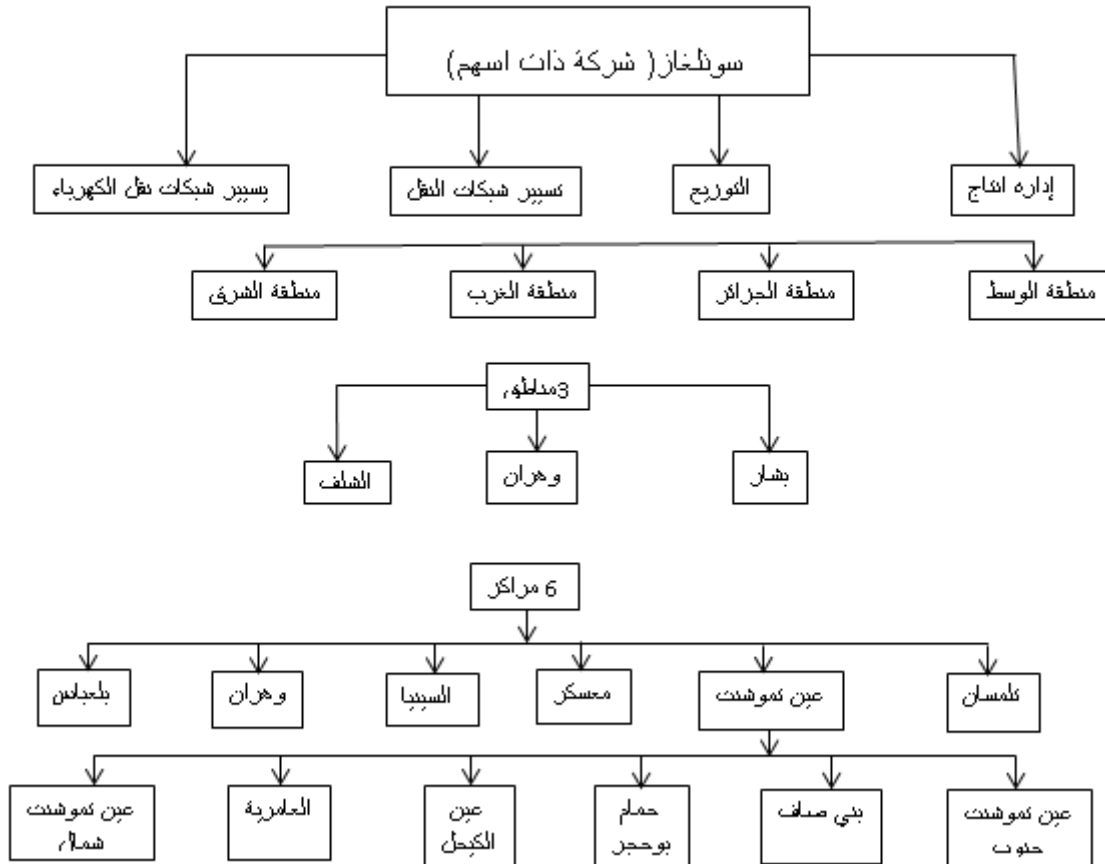
الأربعاء، العامرية وبني صاف .

ولديها شبكة مكونة من 06 وكالات تجارية و03 مصالح تقنية في الكهرباء وثلاث مصالح تقنية في الغاز، وتزود 98836 مشترك للكهرباء و46335 مشترك بالغاز.

وللقيام بالمهام التي يحددها القانون 01-02 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق الأنابيب وخاصة استغلال وصيانة شبكة توزيع الكهرباء جهزت مديرية التوزيع لعين تموشنت بنظام جديد يمزج بين تكنولوجية الإعلام الآلي والمواصلات والتجهيزات الالكترونية لضمان جودة عالية في الخدمة مع فعالية وأمن المستغلين، والعتاد كما انها تضمن الاستمرارية وجودة عالية للخدمة في مجال توزيع الكهرباء والغاز متميزة بمساواة في المعاملات لكل الزبائن على مستوى الولاية

ثانيا أهداف مؤسسة سونلغاز

ان شركة سونلغاز هي شركة عمومية ، ذات طابع صناعي وتجاري ، تقوم بتزويد وبيع الطاقة الكهربائية والغاز الطبيعي للمواطن او الزبائن من خلال المناطق التالية:



وتتمثل أهداف مديرية توزيع كهرباء والغاز في:

- * العمل على تقليص التكاليف.
 - * التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.
 - * المساهمة في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية التي ترقى الى مستوى برامج الانجاز الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز التي سمحت برفع نسبة التغطية.
 - * تطوير شبكة الغاز بربط زبائن جدد.
 - * تطبيق الجودة في مجالات التسيير وإدارة الأعمال.
 - * التحسين والرفع من جودة خدماتها.
- وتتمثل أهداف كل وظيفة لمؤسسة سونلغاز في:
- * مهندس المراقبة:
 - ضمان مراقبة الشبكة " حوادث العمل "
 - * قسم التسيير لنظام الإعلامى :
 - متابعة فاتورة الزبائن من:
 - ضمان نوعية جيدة للخدمات تحتوي على كل احتياجات الاعلام الالى.
 - * قسم دراسة وتنفيذ العمل:
 - دراسة الأعمال قبل تحقيقها.
 - متابعة المشاريع الاستثمارية للمؤسسة حتى نهايتها.
 - * قسم العلاقات التجارية:
 - تسيير الزبائن "PM/TM" و "PB/TB"
 - توزيع الفواتير
 - تغطية الذمم
 - متابعة ضوابط العمل وقت التحصيل.
 - * قسم استعمالات الكهرباء : D.T.E.
 - تطوير ومتابعة تغطية الكهرباء.
 - * قسم استعمالات الغاز : D.T.G.
 - تطوير متابعه تغطية الغاز.

* قسم الموارد البشرية: D.R.H.

- تحضير الرواتب.

- تسيير الموارد البشرية.

- ضمان المعلومات.

* سب الأعمال العامة: S.A.G

- ضمان النوعية الجيدة للخدمات المتعلقة باحتياجات مؤسسه " اجهزه مكتب الإعلام آلي.الخ."

* قسم المالية والمحاسبة: D.F.C.

- ضمان المحاسبة العامة والتحليلية لكل الحسابات.

- إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج.

- متابعه حسابات التحصيل ودفع حسابات. ANB و PCC

ثالثا: مهام مؤسسة سونلغاز

الشركة الوطنية للغاز والكهرباء أو سونلغاز هي شركة عمومية جزائرية مجال نشاطها إنتاج ونقل الطاقة وتوزيعها، وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة ولا سيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

وتتمثل مهام مؤسسة سونلغاز في :

* إنتاج ونقل الكهرباء.

* نقل الغاز الموجود للاستهلاك الداخلي للعائلات

* توزيع الكهرباء والغاز على مستوى الولاية.

* تطوير الإنارة العمومية وتصميم استعمال الغاز على مستوى الولايات.

* التخطيط والقيام بالدراسات التقنية والفنية لتطوير قطاع الطاقة الكهربائية.

بينما مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية عين تموشنت تتمثل في:

* صيانة وتنمية شبكة توزيع الكهرباء والغاز.

* توزيع اشغال الكهرباء والغاز.

* تصليح و صناعة المولدات الكهربائية.

* استغلال الكهرباء والغاز.

* ضمان الأمن والوقاية النوعية.

- * مواكبة التكنولوجيا الجديدة واستغلال الشبكة.
- * تصنع تطورات لكل منشأة والتجهيزات والهياكل القاعدية الضرورية لأداء مهامها.
- * تعد السياسة التجارية وتنفيذها وفق الشروط العامة.
- * تقوم بالتمويلات الضرورية لتنفيذ المشاريع.
- * تشارك في تحديد المقاييس التي تنطبق على العتاد والتجهيزات ولا سيما منها برامج التسيير الكهربائي و التوزيع العمومي للغاز .

المطلب 02: فروع شركة سونلغاز:

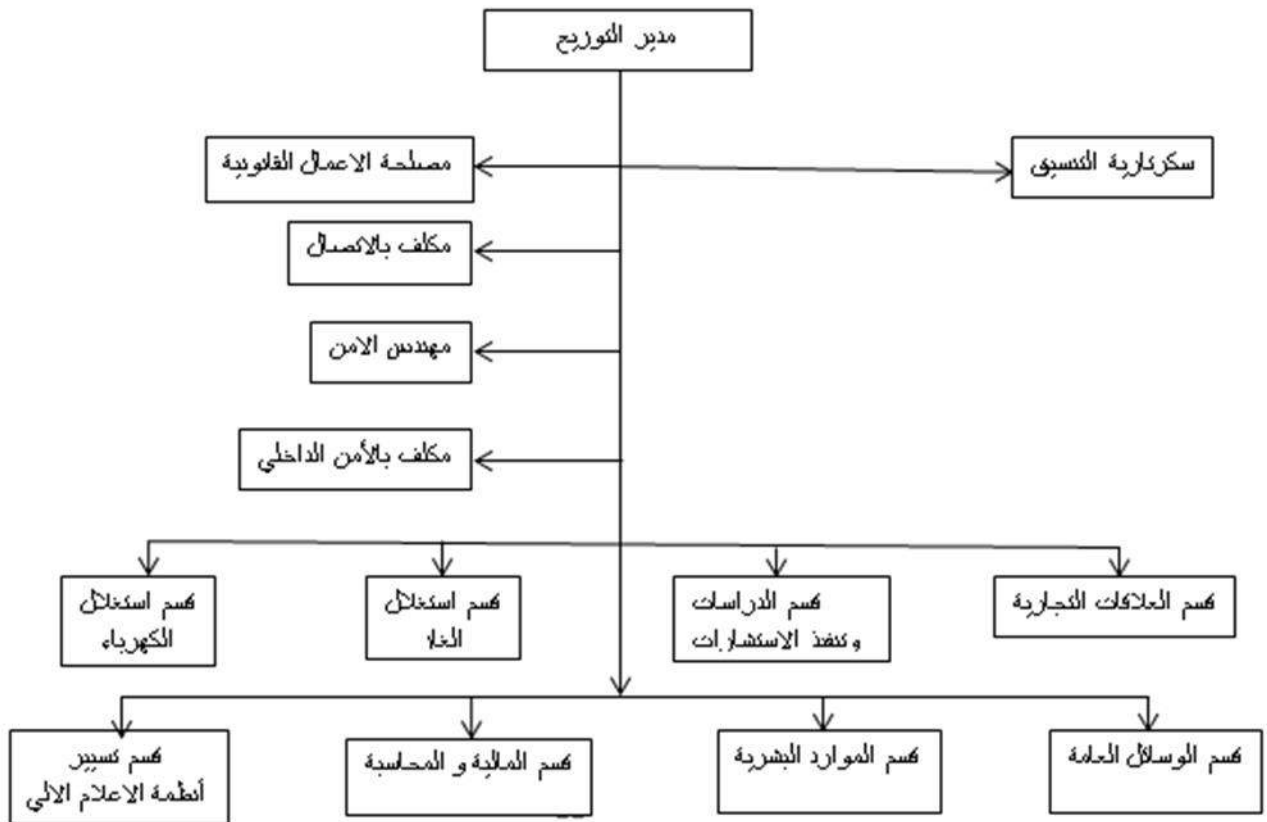
تتكون شركة سونلغاز من عدة شركات فرعية تتمثل في:

- * الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز GRTG
- * الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG
- * مسير منظومة الكهرباء OS
- * الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE
- * الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE
- * شركة هندسة الكهرباء والغاز CEEG
- * شركة اشغال الكهرباء KAHRIF
- * شركة الاشغال والتركيب الكهربائي KAHRAKIB
- * شركة انجاز القنوات KANAGHAZ
- * شركة انجاز المنشآت الأساسية INERGA
- * شركة التركيب الصناعي ETTERKIB
- * شركة الكهرباء والطاقت المتجددة SKTM
- * للشركة المدنية لطب العمل SMT.
- * مركز البحث وتطوير الكهرباء والغاز CREDEG.
- * شركة صيانة وخدمات السيارات MPV.
- * شركة خدمة المحولات الكهربائية SKMK.
- * شركة النقل والشحن الاستثنائي للتجهيزات الصناعية والكهربائية TRANSMEX
- * شركة الوقاية والعمل الامني SEAT.

- * شركة صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية FOSC.
- * شركة كهرباء تارقة SKT.
- * شركة كهرباء كدية الدوش SKD.
- * شركة كهرباء البرواقية SKB.
- * شركة كهرباء سكيكدة SKS.
- * معهد التكوين في الكهرباء والغاز IFEG.
- * الجزائرية لتكنولوجيات الإعلام ELIT.
- * شركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغاز SOPIEG

المطلب الثالث 03: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع.

مديرية التوزيع لولاية عين تموشنت متفرعة من شجرة متكونه من:



المصدر: قسم الموارد البشرية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز لعين تموشنت.

اولا: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسه سونلغاز:

• المدير العام:

وهو الذي يتحكم في اقسام المديرية والمواظبة واتخاذ القرارات الخاصة بالأقسام سواء كانت قرارات في مصالحها أو قرارات ضدها في حالة سوء التفسير أو المشاكل التي تتجم عنها، كما أن مهمته الرئيسية في التسيير العام للمؤسسة.

• سكرتارية التنسيق(امانه):

وهي بمثابة القلب النابض للمؤسسة إذ أنها همزة وصل بين المدير وكل اقسام المؤسسة وكذا المستثمرين.

• قسم العلاقات التجارية:

وهو القسم المكلف بتسيير شؤون الزبائن وتوصيلهم بالكهرباء وفق طلبات الزبائن والمؤسسات الاخرى ،كما انها تضم ستة وكالات تجارية تابعة للمديرية وهي: حمام بوحجر ، بني صاف ، العامرية ، عين الكحل ،وكالة عين تموشنت شمال ، وكالة عين تموشنت جنوب.

• قسم استغلال الغاز:

وهو القسم المخصص للقيام بكل الاشغال والاستثمارات الخاصة بالغاز فقط ،كما تعمل على صيانة صمامات الغاز وقياس التوترات للقنوات الفولاذية.

• قسم استغلال الكهرباء :

وهو القسم المكلف بتوزيع الكهرباء ،والعمل على توسيع الشبكة الكهربائية وتوصيلها الى ابعد الحلول ،قسم الدراسات وتنفيذ الاستثمارات في مجال الكهرباء والغاز والقيام في عروض استشارية للمقاولين بغرض توسيع الشبكة وايصالها الى كل الزبائن.

• قسم المالية والمحاسبة:

يعتبر هذا القسم من أهم أقسام المديرية حيث يحتوي على عدة مصالح وتتمثل مهامه في التسيير المالي للشركة والسهر على تسديد ديون الشركة مقابل تحقيق أرباح لها بالإضافة إلى متابعة المداخل الشهرية للبنك وحساب البريد ،ومراقبة كل عمليات الجرد الفصلية والسنوية وتحضير الميزانية في شهر جوان ومراقبة وتحليل الصندوق، مراقبة أجور العمال ،مراقبة كل العمليات التي تجري في الدفتر اليومي والميزانية.

• قسم الموارد البشرية:

يقوم هذا القسم بالسهر على إعداد استغلال الأجر وكل العناصر المتغيرة ومعالجة الشكاوي، القيام بمخططات التكوين في كل سنة، وكذلك تنسيق ومراقبة مختلف النشاطات الإدارية وتسيير المستخدمين مثل: التوظيف، التوجيه التكوين، النقل والمشاركة في تطبيق مختلف مخططات الموارد البشرية، تحليل وتقييم حاجات العامل في التكوين.

• مهندس الأمن:

يقوم بمتابعة حوادث العمل المهنية والأشخاص المدنيين، ووضع لوحات المعلومات والتقارير المديرية، نشر الملصقات للحوادث النموذجية وممارسة وضمان أمن لجنة وقاية امن الوحدة ومتابعة التوجيهات.

• مصلحة الأمن الداخلي:

مساعدة المدير في تنسيق القرارات والإجراءات المناسبة للأمن الداخلي و السهر على مطابقة مخططات الامن الداخلي لكل البنية التحتية للمديرية والتحقق من وجود الوسائل التقنية للحماية و مراقبة أعوان الأمن الداخلي.

• مصلحة الاتصالات:

تقوم هذه المصلحة بتمثيل المديرية العامة على المستوى المحلي وذلك من خلال تنظيم حملات إعلامية و تحسيسية حول المواضيع التي تخص نشاطات المؤسسة، وتحسيس الزبائن حول مخاطر استعمال الكهرباء والغاز، وتحسين صورة المؤسسة على مستوى الإعلام (الصحافة والإذاعة) من خلال الرد على المقالات المسيئة للمؤسسة وحضور بعض الحصص الإذاعية والمشاركة في اصدار المجلة الخاصة بالمؤسسة.

• مصلحة الاعمال القانونية :

تقوم هذه المصلحة بالنظر في المنازعات القانونية التي تكون المديرية طرفيها.

• فرع الوسائل العامة:

هو فرع يتكفل بكراء المحلات لاستعمالها كوكالات تجارية.

* توفير النقل للعمال

* في التعامل مع موارد الشركة.

* تكفل بشراء الأجهزة والمعدات.

• قسم التسيير أنظمة الإعلام الآلي:

يعتبر هذا القسم من أهم أقسام المديرية فهو:

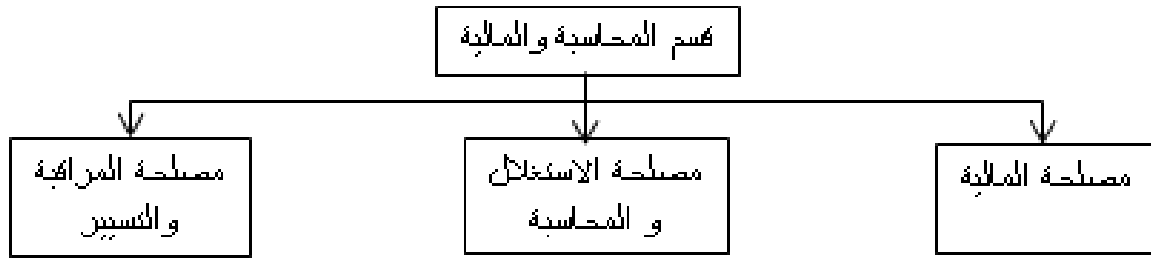
*يقوم بنقل المعلومات في ما بين الأقسام.

* يقوم بإدخال إضافات فيما يخص شبكة الإعلام الآلي والمعلوماتية إصلاح أجهزة الكمبيوتر التكلفة بكل وسائل الاعلام الالي.

* طباعة القوائم المالية.

ثانيا: تحليل الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية:

يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية:



المصدر: قسم الموارد البشرية لمدرية توزيع الكهرباء و الغاز لعين تموشنت

• رئيس قسم المحاسبة والمالية:

وهو المسؤول عن مصالح الثلاثة وتتمثل مهامه فيما يلي:

* المشاركة في وضع خطة عمل للمديرية.

* إدارة الأنشطة المالية والإدارة للمديرية.

* إجراءات عملية تسويق الأصول والخصوم والفوائد المتوقعة.

* ضمان سرية المعلومات والوثائق ذات الصلة بالإدارة المالية.

* إجراء عملية الفحص والموافقة على جميع الوثائق (تقارير، الميزانية).

1- المصلحة المالية:

حيث تقوم هذه المصلحة بعدة عمليات ووضع برامج التمويل والموازنات والمخططات المالية

التي يتم تغطية المشاريع ماليا بناء عليها، وتتمثل كذلك في تسديد الفواتير والتي بدورها تنقسم الى فواتير

الاستثمار وفواتير الاستغلال بالإضافة الى تسديد مستحقات الضمان الاجتماعي ،كما تقوم ايضا بمتابعة المدخولات البنكية وتقوم ايضا بما يسمى بعملية المقاربة البنكية فيما يخص كل حركات الأموال الخاصة بالشركة وتقوم ايضا بمراقبة القواعد المالية، زيادة على ذلك رعايه التعهدات المالية للمؤسسة والمراقبة المستمرة لصندوق المؤسسة.

2- مصلحة الاستغلال والمحاسبة:

تتكون من:

1-2 رئيس مصلحة الاستغلال: يعمل فيها شخص واحد.

2-2 مكلف بالدراسات: ويعمل فيها شخص واحد.

2-3 محاسب: ويعمل فيها ثلاث محاسبين وهم تابعون لرئيس قسم المحاسبة وترتكز مهامهم على

ما يلي:

* ضمان استعمال المعلوماتية في كل ما يتعلق بالمحاسبة بالإضافة الى اعداد الوثائق المحاسبة (

اليومية، دفتر الأستاذ، ميزانية المراجعة).

* مسك المحاسبة العامة على أساس خطة محاسبية رسمية وضعت وفقا لقواعد قانونية وتنظيمية.

* معالجة الفواتير.

* إعداد توقعات التدفق النقدي على المدى القصير.

* معالجة الضرائب على الدخل IRG والضرائب IMPOT

3- مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

ويتلخص دور هذه المصلحة في إعداد الميزانية لكل سنة وتقوم بمتابعة برنامج الاستثمار كل شهر،

تنفيذ العمليات المحاسبية للمخطط العام وتحليل مختلف مراكز المنطقة وتسيير خزينة المنطقة (المديرية

أو العمليات المتعلقة بها).

المبحث الثاني: وضعية التجمع المحاسبي في مجمع سونلغاز:

يقوم مجمع سونلغاز بإعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي، حيث يقوم بتجميع القوائم المالية الفردية الشركة الأم والشركات الداخلة في محيط التجمع بعد إجراء بعض التعديلات والمعالجات اللازمة .

المطلب 01: خطوات التجميع المحاسبي:

يتم اختيار طريقة التجميع في الشركة يكون على أساس نوع الرقابة المطبقة من طرف الشركة الأم على مستوى كل شركة داخلة في محيط التجميع وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب.
اولا: محيط التجميع المحاسبي:

يُقصد بالمحيط التجميع مجمل المؤسسات التي ستجمع حساباتها في القوائم المالية الموحدة، وهذا ما تعرضت اليه المعايير المحاسبية الدولية. وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 IFRS البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة فالمجمع هو " عبارة عن الشركة القابضة وكل شركه التابعة لها".¹

ويتم تحديد محيط التجميع وفق نسبة المصلحة (المساهمة) والرقابة التي تمارسها الشركة الام على الشركات الفرعية²(2). وعليه يمكن القول بأن محيط المجمع يتكون من³):
* الشركة الام:

وهي التي تكون على رأس المجمع وتمارس سلطة الرقابة.
* الشركات الملحقة:

وهي كل الشركات التي تكون تحت الرقابة القانونية او الفعلية للمؤسسة الأم سواء كان ذلك بطريقة مباشرة او غير مباشرة، وتتكون الشركات الملحقة من:
- الشركة التابعة (Filiale):

هي شركة تسيطر عليها شركة أخرى تسمى الشركة الأم تملك غالبية رأسمالها.

¹ cit p53-Deloitte :Op

² Hamadi Ben Amar Op-cit p53.

³ Anne le Man et catherine Maillet :Normes internationales IAS/IFRS ;Berti Edition ,Alger 2009 p132.

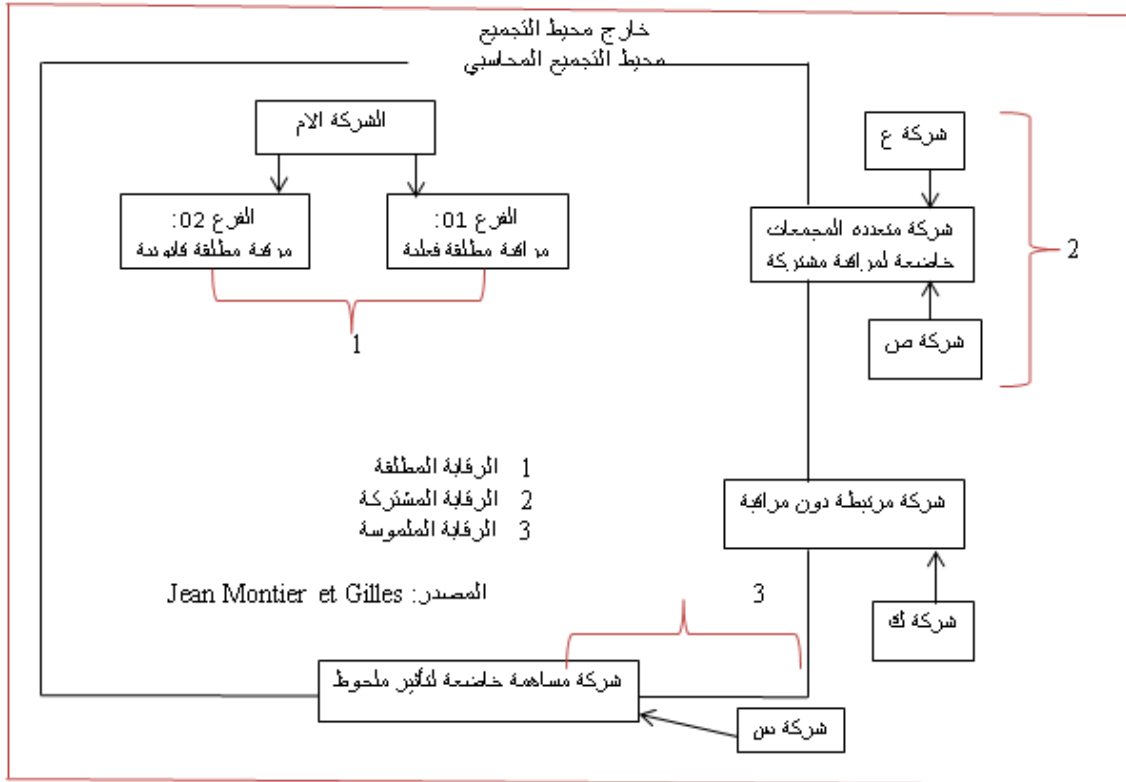
- الشركة الزميلة (Société Associée):

هي التي يكون للمستثمر تأثيرا هاما عليها، ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة او مشروع مشترك بحيث تكون فيها نسبة تملك المستثمر (بشكل مباشر أو غير مباشر) في الشركة المستثمر فيها يتراوح بين 20% و50% وهذا ما يمكنه من ممارسة التأثير الهام على السياسات المالية والتشغيلية للشركة.

- المشروع المشترك (Coentreprises)

هو ترتيب اتفاق تعاقدي بين طرفين أو أكثر لمباشرة نشاط اقتصادي خاضع للرقابة المشتركة. ويمكن اظهار مجال محيط التجمع الحساب بحسب الجدول الموالي:

الشكل رقم 14



1- نسبة المساهمة (المصلحة):

تمثل نسبة المساهمة (معدل الفائدة) حصة رأسمال المملوكة من طرف المؤسسة الأم في

المؤسسات التي تدخل ضمن محيط القوائم المالية المجمعة، وهي تُعبر عن حصة الاصول وحصة

الأرباح التي تعود للمؤسسة الام التي قدمت هذه المساهمات.

وبالتالي فإن معدل الفائدة مفهوم مالي يمكن من حساب حصة الشركة الام في الرأسمال والنتيجة لكل

شركة من شركات مجمع.

ونسبة معدل الفائدة (المساهمة) تساوي مجموع حاصل جذاءات نسبه نسب رأسمال الممتلكة بصورة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في الشركات الخاضعة للتجميع، ويتم حسابها عبر المراحل التالي:

* تشخيص نوع العلاقة التي تربط كل من الشركة الام كل شركه مجمعة.

* حساب جذاء نسبة ملكية الشركة الأم في رأسمال كل شركة من الشركات التابعة.

* نتحصل على نسبة الفائدة من حساب مجموع هذه الجداءات.

تسمح نسبة المساهمة في حساب حقوق الشركة الام في كل شركة من الشركات المجمعة وهذا من أجل تقسيم وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة بين كل من الشركة الأم والتي تمثل في فوائد الأغلبية والأطراف الخارجية والتي هي فوائد الأقلية، كما تستعمل نسبة المساهمة في مختلف مراحل التجميع (المعالجة، الإدماج، الاقصاء والتوزيع). وتعتبر أهم وسيلة لاستعمال التسجيلات الخاصة بالتجميع. وحسب المادة 729 من القانون التجاري الجزائري "تعتبر شركة مساهمة في شركة اخرى اذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها"¹.

2- نسبة الرقابة (السيطرة):

حسب المعايير المحاسبية الدولية "يمارس المستثمر رقابة على كيان عندما يستفيد المستثمر من عوائد متغيرة نتيجة تدخله ومشاركته في الكيان، وتكون له القدرة على التأثير على هذه العوائد نتيجة للسلطة التي يمارسها على مستوى الكيان"².

ويعرف النظام المحاسبي المالي الجزائري الرقابة كما لو كانت السلطة توجيه السياسات المالية والعملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من انشطته وتوجد ثلاث أنواع الرقابة وهي كما:³

- المراقبة المطلقة (Contrôle exclusif)

هناك ثلاثة أنواع وهي:

* المراقبة القانونية: (Contrôle de droit)

ينتج هذا النوع من الرقابة بحياسة الشركة الأم لأغلبية حقوق التصويت أكثر من 50% سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في شركات اخرى وهذا ما يمكننا من اتخاذ القرارات بكل حورية.⁴

¹ميروك حسين، مرجع سابق ص 2

² La norme IFRS 10 « Etats Financiers consolidés et Individuels. » Paraphraphe n° 6 -2

³ Arrête du 23 rajab1429 coorespondant au 26 juillet 2008,fixant les regles d'évolution et de1- du25 mars 2009 19°comptabilisation,n p14

⁴Mohamed Nadji Hergli,octobre 2007,p7-10

وفقا للقانون التجاري الجزائري " تعد شركة المراقبة لشركه اخرى عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمال يخول لها اغلبية الاصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركة."

* المراقبة الممارسة بالفعل (Contrôle de fait):

وفقا للقانون التجاري الجزائري، « تعتبر الشركة ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء يتعدى 40% من حقوق التصويت. ولا يجوز لأي شريك او مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها، هذا ما يمكننا من التحكم في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها في الجمعيات العامة لهذه الشركة".

وحسب النظام المحاسبي المالي، فإن هذا النوع من الرقابة ينشأ إذا كانت الشركة القابضة تملك النصف او اقل من نصف عدد الأسهم التي لها حق التصويت في شركة ما ولها السلطة¹ (القدرة) على تعيين أو فصل اغلبية اعضاء مجلس الادارة او يعادله من سلطة إدارية. وسلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات التسيير الكيان."

* المراقبة التعاقدية: (Contrôle Contractuel)

في هذه الحالة تفرض الشركة الأم رقبتها على شركة اخرى بموجب عقد او بند من القانون الاساسي، يقضي بذلك، وهذا إن كان ممكنا في بلد تواجد هذه الاخيرة، وهذه القاعدة تخالف القاعدة الأساسية التي هي امتلاك أغلبية حقوق التصويت.²

وحسب النظام المحاسبي المالي، فإن هذا النوع من الرقابة ينشأ إذا كانت للشركة:

- سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة وذلك بموجب قانون أو اتفاقية.
- السلطة على أكثر من نصف 50% عدد الأسهم التي لها حق التصويت (حقوق التصويت) بالاتفاق مع المستثمرين آخرين.

ووفقا للقانون التجاري الجزائري، تعتبر الشركة ممارسة لهذه الرقابة " عندما تمتلك لوحدها اغلبية الاصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الاخرين او المساهمين، على أن لا يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة."

¹ Paragraphe 132/5 de l'arrete de 26 juillet 2008 Op-cit p14.

² Raffegau J.Dufils,P.carre ,J.DeMenon ville ,D.Op-cit p93

ب - الرقابة المشتركة: (Contrôle Conjoint)¹

تعريف المعايير الدولية IFRS11 والرقابة المشتركة على أنها " عبارة عن اتفاق تعاقدى لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد فقط عندما يتطلب الأمر اتخاذ القرارات (مالية، تشغيلية واستراتيجية) المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشترك في السيطرة) الأطراف المشتركة في المشروع المشترك"

ويتضح بأن الرقابة المشتركة تشمل:

- اقتسام الرقابة بحيث لا يسيطر احد المساهمين او الشركاء على الشركة لوحده.
- يجب أن يكون عدد الشركاء محدودا حتى يتسنى للأعضاء المشتركين وضع اتفاق مشترك.
- مفهوم الاستغلال المشترك يشترك أن يكون هناك اتفاق تعاقدى ينص على الإجماع فيما يتعلق بالقرارات الهامة.

ج - التأثير الملحوظ: (L'influence Notable)

تُعرف المعايير المحاسبية الدولية IFRS 11 التأثير الملحوظ على أنه " يعني سلطة المشاركة في قرارات السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، دون أن يكون هنالك سيطرة أو مراقبة مشتركة على تلك السياسات، حيث تسمى الشركة التي يمارس عليها التأثير الملحوظ الشركة الزميلة أو المشاركة (Enterprise Associée) ، ويفترض ان يكون للمستثمر تأثير ملحوظ عندما يمتلك بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركات تابعة بين 20% و 50% من حقوق التصويت في الشركة المستثمرة فيها".²

على صعيد النظام المحاسبي المالي الجزائري، فإن يفترض وجود نفوذ (تأثير) ملحوظ في الحالات التالية³

- الحيازة (المباشرة والغير مباشرة) ل 20% أو أكثر من حقوق التصويت.
 - التمثيل في الأجهزة المسيرة.
 - المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية.
- المعاملات التجارية ذات الاهمية البالغة وتبادل اعلام تقني اساسي او تبادل اطارات ومسيرين.

¹ Cherif, Jacques Allali, Edition 2014-2015 France ,p 12-13.

² cherif, Jacques Allali, Op-cit p 13-14.

³ Paragraphe 132/11 de l'arrêté du 26juillet 2008, Op-cit :p 15.

3- حساب نسبة الرقابة:

ويتم حساب نسبة الرقابة على أساس جمع حقوق التصويت المملوكة اما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الجمعيات العامة للشركات الخاضعة للمراقبة المطلقة من طرف الشركة الأم التي تقوم بالتجميع.¹

* في المساهمة المباشرة: تتمثل المساهمة المباشرة عندما تملك شركة ساهم بطريقة مباشرة في شركة أخرى فمعدل الرقابة يساوي معدل حقوق التصويت الخاصة بالشركة الام داخل شركتها التابعة.

* في المساهمة الغير مباشره:

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

- بعدة سلاسل: معدل للرقابة يحسب بجمع معدلات المراقبة المملوكة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لكل شركة تابعة داخل السلاسل مع التأكيد من عدم انقطاع الرقابة.

وتستعمل نسبة الرقابة في تحديد قائمة المؤسسات التي تدخل ضمن القوائم المالية المجمعة وذلك بإشارة لمختلف الشركات التي تكون تحت رقابة مطلقة، مراقبة مشتركة أو تحت تأثير ملحوظ، وكذلك تسمح بتحديد الطريقة الواجب استعمالها في التجميع عند كل نوع من أنواع الرقابة. والجدول أدناه يبين ذلك

نسبة الرقابة استعمالات 05:الجدول

رقابة مطلقة	التكامل الشامل
رقبة مشتركة	التكامل النسبي
رقابة ملموسة	طريقة المعادلة

المصدر: Jean Montier- Gilles

4 - الفرق بين نسبة المصلحة ونسبة الرقابة:

يمكن التوضيح بين المفهومين نسبة الرقابة ونسبة المساهمة من حيث الطبيعة والاستعمال من خلال الجدول التالي:

الجدول II 06: استعمالات النسبة في كل من نسبة الرقابة ،نسبة المساهمة.

المفهوم	الطبيعة	الاستعمال
نسبة	هي عبارة عن السلطة (حقوق	- تعريف محيط التجميع.
المراقبة	(التصويت)	- تحديد قائمة الشركات التي تنتمي الي الحاصل المجمع.

¹ Dominique Mesplé-Lassale, Maxima ,Paris, 2006 , p 36.

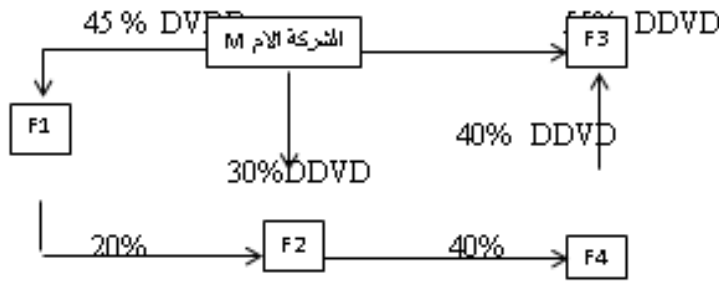
		- عن طريقها يتم اختيار و تحديد الطريقة المناسبة للقيام بعملية التجميع.
نسبة الفائدة	هي عبارة عن الارتباط المالي الموجود بين الشركة الام و الشركات الفرعية (المشاركة في رأسمال)	- توزيع رأسمال الخاص والنتيجة بين فوائد المجمع (الأغلبية) وفوائد الأقلية

المصدر : Jean Montier et Gilles ,Op-cit P51

مثال توضيحي 01 :

الشكل الموالي يوضح العلاقة بين الشركة الأم والشركات التابعة لها.
المطلوب: حساب نسبة المصلحة (المساهمة) ونسبة الرقابة وطريقة التجميع للشركة الأم على الفروع الأربعة.

الشكل رقم 15



DDVD : اسهم مفضلة يعني 1سنة
2 حق التصويت ←

الاجابة النموذجية: الجدول 07 II

يلخص الجدول التالي كل النسب (المصلحة والرقابة) وطريقة التجميع:

القسم	F1	F2	F3	F4
نسبة المصلحة (المساهمة)	%45	مباشرة = %40 غ. مباشرة 9% = 0.2 × 45 = 6.6% = 0.4 × 0.3 × 55	%55	غ. مباشرة = = 0.3 × 55 16.5%

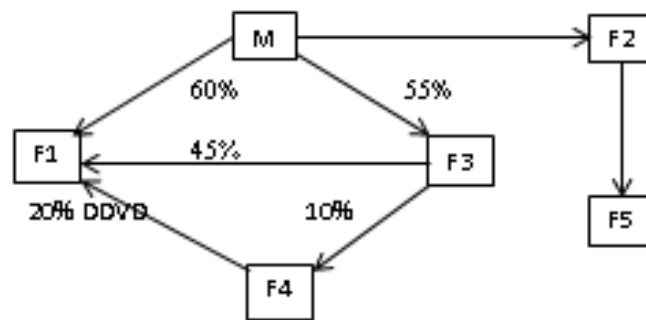
		$55.6\% = 6.6 + 9 + 40$		
%30	$55 + 45 / 55 \times 2$ $= 2 \times$ 71%	مباشرة = $= (2 \times 40) + 60 / 40 \times 2$ 57% غ. مباشرة = 20% م + غ. م = 20 + 57 = 77% =	$45 + 55 / 45 \times 2$ $= (2 \times$ 62%	نسبة الرقابة
ملموسة	مطلقة	مطلقة	مطلقة	نوع الرقابة
طريقة المعادلة	التكامل الشامل	التكامل الشامل	التكامل الشامل	طريقة التجميع

مثال توضيحي 02:

الشكل الموالي يوضح العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة لها.

المطلوب: حساب نسبة المصلحة ونسبة الرقابة للشركة الأم على الفروع الخمسة مع تحديد نوع الرقابة

وطريقة التجميع.



الاجابة النموذجية:

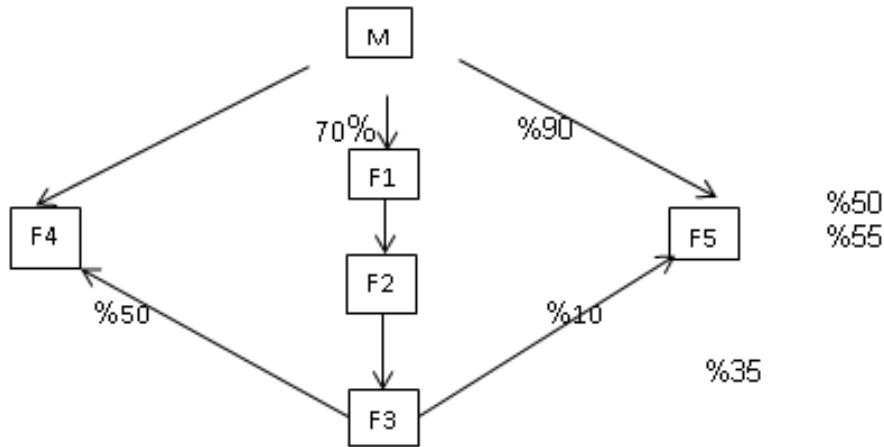
يلخص الجدول II 08 التالي كل النسب من المصلحة والرقابة ونوع الرقابة وطريقة التجميع:

F5	F4	F3	F2	F1	النسب
----	----	----	----	----	-------

نسبة المصلحة (المساهمة) (- م + غ.م =60%+11%+1.1%= 72.%	- مباشرة=60% - غ.م مباشرة =0.2×55=11% 1.1% =0.2×0.1×55	55 55 %	55 55 %	- غ.م = =55×0.45 25%	- غ.م = 5.5=55×0.1 %
نسبة الرقابة = م - - غ.م = =60+20+(20×2)/20×2 72%	%13 = م - - غ.م = =60+20+(20×2)/20×2 72%	55 55 %	55 55 %	%45	%10
نوع الرقابة	مطلقة	مطلقة	مطلقة	ملموسة	لا توجد رقابة
طريقة التجميع	التكامل الشامل	التكامل الشامل	التكامل الشامل	طريقة المعادلة	خارج محيط التجميع

واليك ايضا الشكل التالي احسب نسبة المصلحة والرقابة للشركة الأم على الفروع الخمسة

شكل رقم 17: العلاقة بين الشركة الام والشركات التابعة لها



الاجابة النموذجية: الجدول II09 التالي يلخص كافة المعطيات والحسابات: (مقدمة من طرف المجمع)

النسب	F1	F2	F3	F4	F5
نسبة المصلحة (المساهمة)	70%	*0.55 70	$\times 70 \times 0.55$ =0.35 %13.47	مباشرة = %50 غ. مباشرة = $13.47 * 0.5 = 7\%$	مباشرة = %90 غ. مباشرة = $13.47 \times 0.1 = 1.347\%$ %92 = $90 + 1.347$
(%39 =			%57 = $7 + 50 =$	
نسبة الرقابة	%70	%55	$\times 2) + 65 / 35 \times 2$ 51% = (35	%100	%100
نوع الرقابة	مطلقة	مطلقة	مطلقة	مطلقة	مطلقة
طريقة التجميع	التكامل الشامل	التكامل الشامل	التكامل الشامل	التكامل الشامل	التكامل الشامل

ثانيا: طرق التجميع المحاسبي

التجميع المحاسبي هو استبدال سندات المساهمة المتمثلة في اصول الشركة بالحصة الصافية للشركات المرتبطة بها، وفي هذا الإطار سنتطرق الى طرق التجميع والتي هي: التكامل الشامل، التكامل النسبي، طريقة المعادلة.

1- طريقة التكامل الشامل:

أو ما يسمى بالاندماج الكلي (Intégration Globale). تطبق هذه الطريقة على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم، مراقبة مطلقة تسمح بأخذ كل الملكية من الناحية المالية، و نتيجة مجموعه الشركات وكأنها تمثل كيانا واحد.¹(1)

وتهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات نتائج لكل الشركات الداخلة في محيط التجميع في حسابات الشركة المجمعة (الشركة الام)، وتمس جميع عناصر الأصول والخصوم وكذا الإيرادات والنفقات للشركات التابعة، وذلك لمعرفة الأهمية الحقيقية لكل عنصر بالنسبة للمجموعة الاقتصادية ككل، لهذا فهي تعتبر طريقة شاملة.²(2)

في الإدماج الكلي، الميزانية المجمعة تعيد عرض كل عناصر ملكية الشركة المجمعة، باستثناء سندات المساهمة للشركات المجمعة بالقيمة المحاسبية التي استبدلت بمجموعة عناصر الأصول والخصوم المكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقا لقواعد التجميع.³(3)

* مبدأ الطريقة:

تعتمد هذه الطريقة على جمع عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج الشركات التابعة، مع عناصر الشركة الأم ومع الإشارة إلى حق التصويت الذي تمارسه الشركة الأم على المؤسسات التي تراقبها بطريقة مطلقة. وعليه يمكن توضيح مبدأ هذه الطريقة وفق ما جاء في المادة 132-7 من القرار المؤرخ في 26/07/2008 كما يلي:

- الميزانية: الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج في ما عدا سندات الكيانات المجمعة وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير مأخوذ بها مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الادماج.

- حساب النتائج: إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عملية الشركة المجمعة مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزءا من هذا المجموع. وتعتمد هذه الطريقة على مجموعة من الخطوات يمكن حصرها في النقاط التالية:⁴(4)

¹ Jean Montier et Gille, Op-cit p60

² Idem ,p60.

³ Clonet et Francois, pratique des comptes consolidés. 1997 p26.

⁴ Beatrice et Francis Grand Guillot, la consolidation ds comptes, Paris 2002, p248.

- الجمع: هي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة، و تُعدُّ هذه الخطوة أساسية حيث يتم فيها التجميع بنسبة 100% لكل عنصر من عناصر حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة للشركات المجمعة، شرط أن تكون المعطيات الخاصة بالتجميع متجانسة فيما بينها.
 - الإقصاء: وهي الخطوة الثانية حيث يتم استبعاد مساهمة الشركة الأم في رأسمال الشركة التابعة، وإقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة بين شركات المجمع مثل العمليات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات.
 - التسجيل: حيث تُسجل مختلف الضرائب المؤجلة والمتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم اقصائها.
 - توزيع الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة: يتم فيها اقتسام الأموال الخاصة المجمعة بين فوائد المجمع وفوائد الأقلية مع تسديد فرق التجميع الأولى، وكذلك تحديد الاحتياطات والنتيجة المجمعة.
 - إعداد الحسابات المجمعة: يتم خلال هذه الخطوة إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات نتائج المجمع، بالإضافة إلى الملاحق الأخرى كجدول تدفقات الخزينة و جدول التغيرات في رؤوس الأموال.
- مثال توضيحي 1: حول طريقة التكامل الشامل (الإدماج الكلي):
- نفرض ان الشركة الام M تمتلك 90% من رأسمال الشركة الفرع F و M تطبق رقابة مطلقة على فرعها F والقوائم المحاسبية للشركتين M و F هما كالتالي:
- ميزانية الشركة الام M
- الجدول رقم II 10: القوائم المحاسبية للشركتين M و F المقدم من طرف المجمع.

الإصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
أصول مئبنة	35000	رأسمال	40000
سندات المساهمة	18000	احتياطيات	5000
أصول اخرى	7000	النتيجة	3000
		الديون	12000
المجموع	60000	المجموع	60000

ميزانية الشركة التابعة F

الإصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
أصول مئبنة	20000	رأسمال	20000
أصول اخرى	10000	احتياطيات	3000
		النتيجة	1000
		الديون	6000
المجموع		المجموع	30000

العناصر	المبلغ
الإرادات	7800
التكاليف	6800
النتيجة	1000

جدول حسابات الشركة F

العناصر	المبلغ
الإرادات	32000
التكاليف	25000
النتيجة	7000

جدول حسابات شركة ام M

التجميع المحاسبة للميزانية المحاسبية:

لإعداد الميزانية المجمعة حسب هذه الطريقة لأبّد من القيام بالخطوات التالية:

أولاً: جمع الميزانيتين

تتمثل هذه العملية في جمع أصول الشركتين الام والتابعة معاً، واستبعاد سندات المساهمة إحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير مأخوذ بها، ومجموعة عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة كما هو موضح في الجدول المواد الموالي:

المبلغ	الخصوم	المبلغ	الأصول
40000	رأسمال	55000	أصول مثبتة
5000	احتياطيات	17000	أصول أخرى
2700	نتيجة التجميع		
3900	النتيجة المجمعة		
2400	حقوق الأقلية		
18000	الديون		
72000	المجموع	72000	المجموع

وثائق مقدمة من طرف المجمع

$$\text{أصول مثبتة: } 55,000 = 20,000 + 35,000$$

$$\text{وصول أخرى: } 17,000 = 10,000 + 7,000$$

$$\text{نتيجة التجميع} = (\text{رأسمال} + \text{احتياطيات}) \text{ الخاصة بالفرع F} \times \text{نسبه المصلح} - \text{سندات المساهمة}$$

$$\text{نتيجة التجميع} = (20000 + 3000) \times 0.9 - 18000 = 2700$$

$$\text{النتيجة المجمعة} = (0.9 \times 1000) + 30000 = 3900$$

$$\text{حقوق الأقلية} = \text{الأموال الخاضعة للفرع} \times \text{نسبة الأقلية}$$

$$2400 = 0.9 \times (10000 + 3000 + 20,000) =$$

$$\text{الديون} = (6000 + 12,000) = 18000$$

التجميع المحاسبي لجدول رقم 12 حسابات النتائج:بطريقة التكامل الشامل

العناصر	المبالغ
إيرادات مجمعة	39800
تكاليف مجمعة	31800
حقوق الاقلية	100
النتيجة المجمعة	7900

$$- \text{الإيرادات المجمعة} = 32000 + 7800 = 39800$$

$$- \text{التكاليف المجمعة} = 25000 + 6800 = 31800$$

$$- \text{حقوق الأقلية} = \text{النتيجة (الفرع)} \times \text{نسبة الأقلية} = 0.1 \times 1000 = 100$$

$$\text{النتيجة المجمعة} = \text{إيرادات مجمعة} - \text{تكاليف مجمعة} - \text{حقوق الأقلية}$$

$$7900 = 100 - 31800 - 39800 =$$

مثال توضيحي 02: اليك القوائم المحاسبية في الشركة الام M والشركتين F1 و F2

1- ميزانيه الشركة الام ¹M

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول مثبتة	20000	رأسمال	18000
سندات المساهمة	12700	احتياطات	2000
أصول اخرى	5000	النتيجة	2000
		الديون	15700
المجموع	37700	المجموع	37700

الجدول رقم 13

¹وثائق داخلية للمجمع

2 - ميزانية شركة الفرع الأول F1

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
8000	رأسمال	20000	أصول مثبتة
1000	احتياطات	4000	أصول اخرى
2000	النتيجة		
3000	الديون		
14000	المجموع	14000	المجموع

3-شركة ميزانية الفرع الثاني F2

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
7000	رأسمال	8000	أصول مثبتة
2000	احتياطات	2000	أصول اخرى
500	النتيجة		
500	الديون		
10000	المجموع	10000	المجموع

التجميع المحاسبي للميزانية المحاسبية:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
18000	رأسمال	38000	أصول مثبتة
2000	احتياطات	11000	أصول اخرى
2600	نتيجة التجميع		
4050	النتيجة المجمعة		

3150	حقوق الاقلية		
19200	الديون		
49000	المجموع	49000	المجموع

$$* \text{ أصول مثبتة} = 8000 + 10,000 + 20,000 = 38,000$$

$$* \text{ اصول اخرى} = 2000 + 4000 + 5000 = 11,000$$

$$* \text{ نتيجة التجميع} = \{(6300 - 0.9 \times (2000 + 7000))\} + \{6400 - 0.8 \times (1000 + 8000)\} = 2600$$

$$* \text{ النتيجة المجمعة} = 2000 + (0.8 \times 2000) + (0.9 \times 500) = 4050$$

$$* \text{ حقوق الأقلية} = \{0.2(2000 + 1000 + 800)\} + \{0.1 \times (500 + 2000 + 7000)\} = 3150$$

$$* \text{ الديون} = 500 + 3000 + 15700 = 19200$$

2- طريقة التكامل النسبي: (Intégration Proportionnelle)

وفقا لهذه الطريقة يتم تجميع الحسابات جزئيا بحسب نسبة الفائدة التي تعود للشركة القائمة بالتجميع. وتعطي هذه الطريقة صورة اقتصادية ومالية مصغرة عن المؤسسات المجمعة، مقارنة بطريقة الإدماج الكلي لأنها تظهر فقط نصيب الشركة القائمة بالتجميع دون نصيب الأقلية المساهمين. وبتوجيه بالإشارة إلى أن هذه الطريقة تم حذفها بموجب المعيار المحاسبي الدولي IFRS 11 الذي ألغى وعض المعيار محاسب الدولي IAS 31 وأصبحت الطريقة المعترف بها ابتداءً من 01/01/2014 هي طريقة الوضع في التكافؤ¹(1)، بعدها كانت طريقة بديلة في مثل هذه الحالات بالنسبة للمؤسسات

¹Deloitte, Guide de reference sur les IFRS 2014, Deloitte Touch Tohmatsu limited 2014 p 55.

المشتركة¹(2) غير أن النظام المحاسبي المالي الجزائري لا يزال يحتفظ بها بالنسبة للعمليات المنجزة بصورة مشتركة.²(3)

* مبدأ الطريقة: وتعتمد هذه الطريقة على مجموعة من الخطوات تتلخص في العمليات التالية:

- الإدماج: حيث يدمج في حسابات الشركة القائمة بالتجميع حصص من الأصول والديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في حسابات المؤسسات المشتركة وذلك بعد القيام بمعالجات تخص إقصاء العمليات الداخلية للمجمع.

- الإقصاء: يتم في هذه الخطوة استبعاد المساهمات المتعلقة بالشركة الام وإحلال قيمتها بمجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسات المشتركة، وكذا إقصاء العمليات والحسابات المتبادلة بين الشركتين.

- إظهار حقوق المجمع في الاحتياطات والنتائج.

- لا يوجد حصة الأقلية خارج المجمع.

مثال توضيحي 01: حول طريقة التكامل النسبي:

لنفترض ان الشركة الام تمتلك 50% من شركة تابعة F1 تراقبها بطريقة مشتركة. و القوائم المحاسبية للشركتين M و F هما كالتالي:

الجدول رقم 15 القوائم المحاسبية للشركتين M و F مقدمة من طرف المجمع

* ميزانيه الشركة الام M

¹ Paragrafe 30 :IAS 28.

² Arrêté du 23 Rajab 1429, J.O n° 19 du 25 mars 2009 p 14.

* ميزانية الشركة الام M

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
30000	رأسمال	25000	أصول مثبتة
8000	احتياطات	7500	سندات المساهمة
4000	النتيجة	17500	أصول اخرى
8000	الديون		
50000	المجموع	50000	المجموع

* ميزانية الشركة التابعة

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
15000	رأسمال	20000	أصول مثبتة
6000	احتياطات	70000	أصول اخرى
2000	النتيجة		
7000	الديون		
30000	المجموع	30000	المجموع

* ميزانية الشركة التابعة

الفرع الشركة حسابات جدول F

العناصر	المبالغ
إيرادات	10000
-تكاليف	8000
النتيجة	2000

حسابات الشركة الام جدول M

العناصر	المبالغ
-إيرادات	16000
- تكاليف	12000
النتيجة	4000

التجميع المحاسبي للميزانية المحاسبية:

للحصول على ميزانية مجمعة نقوم بسلسلة من المعالجات وهي كالتالي:

اولا: جمع الميزانيتين

تتمثل هذه العملية في دمج عناصر الميزانية F1 ثم حلال قيمة سندات المساهمة وإهمال فوائد الأقلية.

في طريق الإدماج النسبي تهمل فوائد الأقلية، يتم استبعاد سندات المساهمة مع احلال القيمة المحاسبية

لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموعة عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة في

حدود معدّل الفائدة الممتلك من طرف الشركة الأم.

ثم تقدم الميزانية المجمعة صورة اقتصادية ومالية أضعف من التي تقدمها طريقة الإدماج الكلي، فذلك لأن الميزانية لا تأخذ سوى جزء من عناصر الأصول والخصوم التي تقابل معدل الفائدة الممتمك من طرف الشركة الأم، بدون اظهار الجزء الذي يعود الى الشركاء او المساهمين الآخرين. والجدول رقم II 16 التالي يوضح الميزانية المجمع لشركتين بطريقة التكامل النسبي.¹

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
30000	رأسمال	35000	أصول مثبتة
11000	احتياطات	22500	أصول اخرى
5000	مجمعة		
11500	النتيجة المجمعة الديون		
57500	المجموع	57500	المجموع

$$* \text{ اصول مثبتة} = 25000 + (0.5 \times 20000) = 35000$$

$$* \text{ اصول اخرى} = 17500 + (0.5 \times 10000) = 22500$$

$$* \text{ احتياطات مجمعة} = 8000 + (0.5 \times 6000) = 11000$$

$$* \text{ النتيجة المجمعة} = 4000 + (0.5 \times 2000) = 5000$$

$$* \text{ الديون} = 800 + (0.5 \times 7000) = 11500$$

التجميع المحاسبي لجدول حسابات النتائج: بطريقة التكامل النسبي

المبالغ	العناصر
21000	إيرادات
16000	تكاليف

¹ من اعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المجمع

5000	النتيجة المجمعة
------	-----------------

$$* \text{ إيرادات مجمعة} = 16,000 + (0.5 \times 10,000) = 21,000$$

$$* \text{ تكاليف مجمعة} = 12,000 + (0.5 \times 8,000) = 16,000$$

$$* \text{ نتائج المجمعة} = 21,000 - 16,000 = 5,000$$

مثال توضيحي 02:

تم تأسيس الفرع F1 عن طريق مساهمة من طرف الشركة الأم M، وثلاث شركات أخرى بالتساوي، حيث تطبق هذه الشركة مراقبة مشتركة على الفرع F1، كما أن العلاقة بين الشركة M والفرع F1 هي علاقة مباشرة، هذا ما يؤدي إلى التساوي بين نسبة الفائدة ونسبة المراقبة M لـ F1 ونفترض أنه لا توجد أي هناك عمليات انقطاع بين M و F. تبلغ مساهمة الشركة M في الفرع F1 هي 25%.

وفيما يلي جدول رقم 18: القوائم المحاسبية للشركتين بتاريخ 31/12/n

* ميزانية الشركة الأم M: (مليون دينار)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600	رأس المال	1925	أصول مثبتة
200	احتياطيات	75	سندات المساهمة
100	النتيجة		
1100	الديون		
2000	المجموع	2000	المجموع

ميزانية الشركة التابعة F1 (مليون دينار)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
300	رأس المال	1000	أصول مثبتة
100	احتياطيات		
50	النتيجة		
550	الديون		
1000	المجموع	1000	المجموع

جدول حسابات الشركة F

جدول حسابات الشركة الام M

المبالغ	الاعباء	المبالغ	النواتج
100	أعباء	325	رقم الاعمال
50	المستخدمين	90	اعانات
15	أعباء مالية	50	الاستغلال
250	أعباء مالية		نواتج اخرى
50	أعباء أخرى		
	النتيجة		
465	المجموع	465	المجموع

المبالغ	الاعباء	المبالغ	النواتج
200	أعباء	550	رقم الاعمال
150	المستخدمين	100	اعانات
40	أعباء مالية	100	الاستغلال
260	أعباء مالية		نواتج اخرى
	أعباء أخرى		
	النتيجة		
750	المجموع	750	المجموع

التجمع المحاسبي للميزانية المحاسبية: الجدول رقم 19II¹
للحصول على ميزانية مجمعة نتبع الخطوات التالية :

1- جمع الميزانيتين :

المجموع	F1 25%	M	الخصوم
675	75	600	رأسمال
225	25	200	احتياطات
112.5	12.5	100	النتيجة
1237.5	137.5	1100	الديون
2250	250	2000	المجموع

المجموع	F1 25%	M	الاصول
2175	250	1925	أصول
75	---	75	سندات المساهمة
2250	250	2000	المجموع

2- إحلل قيمة سندات المساهمة وإهمال فوائد الأقلية :

في هذا المثال تكون الشركة الأم M قد ساهمت في إنشاء F1 وتصبح قيمة سندات المساهمة داخل الفرع F1 تساوي إلى حصة رأسمال المملوك وهو 75 مليون دينار.

3- تكوين الميزان المجمعة في 12/31/n

تقدم الميزانية المجمعة صورة اقتصادية ومالية أضعف من التي تقدمها طريقة الإدماج الكلي، وذلك لأن الميزانية لا تأخذ سوى جزء من عناصر الأصول والخصوم التي تقابل معدل الفائدة الممتمك من طرف الشركة الأم، بدون اظهار الجزء الذي يعود الى الشركاء او المساهمين الآخرين.

المجموع	F1	M	الخصوم
675	75	600	- رأسمال
225	25	200	- احتياطات مجمعة
112.5	12.5	100	- النتيجة المحصنة
1237.5	137.5	1100	- الديون
2175	250	2000	المجموع

المجموع	F1	M	الاصول
2175	250	1925	- أصول مثبتة
-	-	75	- سندات المساهمة
2175	250	2000	المجموع

¹وثائق مقدمة من طرف المجمع

التجميع المحاسبي لجدول حسابات النتائج: الجدول رقم II 20

1- جمع حسابات النتائج:

المجموع	التعديلات F25%	F	M	أعباء
325	25	10	20	أعباء
163	13	0	0	المستخدمين
44	4	50	15	أعباء مالية
323	63	15	0	أعباء مالية
113	13	25	40	أعباء أخرى
		0	26	النتيجة
		50	0	
			10	
			0	
866		46	75	المجموع
		5	0	

المجموع	التعديلات F25%	F	M	نواتج
631	81	325	550	رقم اعمال
123	23	90	100	اعانات باستغلال
113	13	50	100	نواتج اخرى
866	116	465	750	المجموع

2- تكوين جدول حسابات النتائج المجمعة n /12/31

جدول حسابات النتائج المجمعة في n/12/31

المبالغ	الاعباء	المبالغ	النواتج
225	- أعباء المستخدمين	631.25	-رقم الاعمال
162.50	- أعباء مالية	122.50	- اعانات الاستغلال
43.75	- أعباء مالية	112.50	- نواتج اخرى
322.50	- أعباء أخرى		
112.50	- النتيجة المجمعة		
866.25	المجموع	866.25	المجموع

$$* \text{ النتيجة المجمعة} = 100 + (0.25 \times 50) = 112.50$$

3- طريقة المعادلة: Mise en équivalence

طريقة المعادلة هي طريقة محاسبية تطبق على المؤسسات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا

ملحوظا.¹(1)

وهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها وهي عبارة عن سندات مساهمة في الشركة الشقيقة والتي تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها

الشرائية بقيمة الحصة التي تكافؤها في الحالة الصافية لهذا الفرع.²(2)

و تُستخدم هذه الطريقة في جميع الاستثمارات في شركات شقيقة وذلك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 28. وينص النظام المحاسبي المالي على أنه " تدرج المساهمات في المؤسسات المشاركة (الزميلة)

ضمن اطار إعداد الحسابات حسب طريقة المعادلة ".³(3)

المؤسسة المشاركة في مؤسسة تمارس فيها المؤسسة الأم المجمعة نفوذا ملحوظا وهي

ليست مؤسسة فرعية ولا بالمؤسسة أنشئت في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة.⁴(4)

* مبدأ الطريقة: ان الوضع في التكافؤ ما هو إلا عملية استبدال لقيمة المحاسبية لسندات

المساهمة التي تملكها الشركة الام مع ما يكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجمع.

وتعتمد هذه الطريقة على مجموعة من خطوات تتلخص في العمليات التالية:

* على مستوى الأصل للميزانية المجمع:

• احلال الحصة التي تمثلها المستندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل

القيمة المحاسبية لتلك السندات.

• احتساب حصة المجموعة في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المجمعة.

* على مستوى حساب نتائج المدمج:

- يقدم تحت عنوان خاص حصه المجمع في نتائج الكيان المشارك.

- اخذ بعين الاعتبار في حسابات النتيجة المجمعة حصه المجمع في نتيجة الكيان المشاك.

¹ Odile et philipe Dandon, 1998. P44.

² Mohand cid ben aibouche .Op-cit p140.

³ -Paragraphe 132/12 de l'arrêté du 23 Rajab 1429, J.O n°19 du 25mars 2009 .p 15.

⁴ Paragraphe 132/11 :Ibid p15.

بما أن المؤسسة القائمة بعملية التجميع المحاسبي لا تراقب المؤسسة المستثمرة فيها وبالتالي لا يقوم ادماج حسابات هذه الأخيرة ضمن القوائم المالية المجمعة ولذلك فهي تمثل عملية إعادة تقييم المساهمات.

مثال توضيحي 01 حول طريقة المعادلة:

تساهم الشركة الأم M في الشركة الشقيقة F1 وذلك بامتلاكها 25% من حقوق التصويت، حيث تطبق هذه الشركة تأثيرا ملحوظا على الشركة الشقيقة F1 .

الجدول رقم 21 : القوائم المحاسبية للشركتين M و F مقدم من طرف المجمع

ميزانية الشركة الفرع F

ميزانيه الشركة الام

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
10000	- رأسمال	13000	أصول
3000	-	7000	مثبتة
2000	احتياطات		أصول
5000	- النتيجة		أخرى
	-الديون		
20000	المجموع	20000	المجموع

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
30000	- رأسمال	32000	أصول مثبتة
5000	-احتياطات	2500	سندات
3000	- النتيجة	5500	المساهمة
2000	-الديون		أصول أخرى
40000	المجموع	40000	المجموع

جدول حسابات الشركة

العناصر	المبالغ
الارادات	12000
التكاليف	1000
النتيجة	2000

جدول حسابات الشركة الام

العناصر	المبالغ
الارادات	35000
التكاليف	30000
النتيجة	5000

التجميع المحاسبي الميزانية المحاسبية:

في ظل طريقه المعادلة يتم استبدال او احلال قيمة سندات المساهمة للشركة المساهمة في ميزانية الشركة الأم.

الجدول رقم 22

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
30000	رأسمال	32000	-أصول مثبتة
5750	احتياطات مجمعة	3750	-سندات
3500	النتيجة المجمعة		المساهمة
2000	الديون	5500	القابلة للمعادلة
			- أصول اخرى
41250		41250	المجموع

* سندات المساهمة القابلة للمعادلة = الأموال الخاصة لشركة الفرع × نسبة المصلحة.

$$\text{سندات المساهمة القابلة للمعادلة} = 0.2 \times (2000 + 3000 + 10,000) = 3750$$

$$\text{* احتياطات مجمعة} = 5000 + (0.25 \times 3000) = 5750$$

$$\text{* النتيجة المجمعة} = 3000 + (0.25 \times 2000) = 3500$$

التجميع المحاسبي لجدول حسابات نتائج:

الجدول رقم 23

المبالغ	العناصر
35000	-الارادات المجمعة
500	-حصه النتيجة في الشركة المعادلة
30000	- التكاليف المجمعة
5500	النتيجة المجمعة

* حصه النتيجة في الشركة المعادلة = نتيجة الفرع × نسبة المصلحة.

$$\text{حصه النتيجة في الشركة المعادلة} = 0.25 \times 2000 = 500$$

$$* \text{ النتيجة المجمعة} = 35,000 + 500 - 30,000 = 15500$$

مثال توضيحي 02

تساهم الشركة الأم M في الشركة الشقيقة F1 وذلك بامتلاكها 20% من حقوق التصويت، حيث تطبق هذه الشركة تأثيرا ملحوظا على الشركة الشقيقة F1.

ميزانية الشركة F1 (مليون د.ج)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
300	رأسمال	1000	أصول مثبتة
100	احتياطات		
50	النتيجة		
550	الديون		
1000	المجموع	1000	المجموع

ميزانية الشركة M (مليون د.ج).

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
600	رأسمال	1940	أصول مثبتة
200	احتياطات	60	سندات
100	النتيجة		المساهمة
1100	الديون		
2000	المجموع	2000	المجموع

جدول حسابات الشركة F1

المبالغ	الاعباء	المبالغ	النواتج
		بالغ	
100	-أعباء	32	رقم الاعمال
50	المستخدمين	5	اعانات
15	-أعباء مالية	90	الاستغلال
250	-أعباء مالية	50	نواتج أخرى
50	أعباء أخرى		
	- النتيجة		
465	المجموع	46	المجموع
		5	

جدول حسابات الشركة M

المبالغ	الاعباء	المبالغ	النواتج
200	-أعباء المستخدمين	550	رقم
150	-أعباء مالية	100	الاعمال
40	-أعباء مالية	100	اعانات
260	أعباء أخرى		الاستغلال
100	- النتيجة		نواتج
			أخرى
750	المجموع	750	المجموع

¹ وثائق مقدمة من طرف المجمع

التجميع المحاسبي للميزانية المحاسبية:¹

في ظل طريقه المعادلة يتم استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة المملوكة من طرف الشركة الأم والتي تساوي 60 مليون د.ج.، بحصة من الأموال الخاصة (بما في ذلك نتيجة الدورة) في الشركة F وهذه الحصة تساوي $(50 + 100 + 300) \times 20\% = 90$

60	- قيمة الاكتساب
	- حصة الشركة M
20	في الاحتياطات المجمعة
	- حصة الشركة M
10	من نتيجة الدورة
90	المجموع

الميزانية المجمعة في n/31/12 الشركة الام M

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
600	رأسمال	1940	أصول مثبتة
220	احتياطات	90	سندات المساهمة F
10	النتيجة		
1100	الديون		
2030		2030	المجموع

إذا التجمع عن طريق الوضع في التكافؤ يسمح باستبدال او احلال قيمة السندات المساهمة للشركة المساهمة في ميزانية الشركة الأم.

¹وثائق مقدمة من طرف المجمع

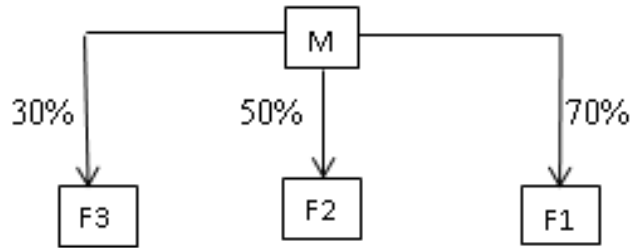
لتجميع المحاسبي لجدول حسابات النتائج:

المبالغ	الاعباء	المبالغ	النواتج
200	-أعباء المستخدمين	550	رقم الاعمال
150	-أعباء مالية	100	اعانات الاستغلال
40	-أعباء مالية	100	نواتج أخرى
260	-أعباء اخرى	10	حصة النتيجة في شركة المعادلة
110	- النتيجة المجمعة		
760	المجموع	760	المجموع

مثال توضيحي شامل 01 حول كل الطرق معا:

إليك الشكل التالي لمجمع الشركات وتكون من الشركة الأم وفروعها الثلاثة:

رقم الشكل 18



اليك الميزانية المختصرة في 2016/ 12/31 في كل شركة من المجمع

F3	F2	F1	M	الخصوم	F3	F2	F1	M	الأصول
1000	1800	2000	4000	رأسمال	1000	1500	1800	2000	تأثيثات
0	0	0	0		0	0	0	0	عينية
2000	3000	5000	1000	احتياطات	-	-	-	2600	سندات
			0					0	المساهمة
1000	2000	3000	8000	النتيجة	3000	6000	6000	6000	بضائع

2000	2000	2000	2000	الديون	2000	4000	6000	8000	زبائن
1500	2500	3000	6000	المجموع	1500	2500	3000	6000	المجموع
0	0	0	0		0	0	0	0	

التجميع المحاسبي الميزانية المحاسبية:

المبلغ	الخصوم	المبلغ	الأصول
40000	رأسمال	45500	تأثيرات عينية
12100	احتياطيات مجمعة		سندات مساهمة
3500	نتيجة	3900	قابلة للمعادلة
11400	النتيجة المجمعة	15000	بضائع
8400	حقوق الأقلية	16000	زبائن
5000	الديون		
80400	المجموع	80400	المجموع

$$45.500 = (0.5 \times 15.000) + 18,000 + 20,000 = \text{تأثيرات عينية} *$$

$$3900 = 0.3 \times (1000 + 2000 + 10,000) = \text{سندات المساهمة قابلة للمعادلة} *$$

$$15,000 = (0.5 \times 6000) + 6000 + 6000 = \text{بضائع} *$$

$$16000 = (0.5 \times 4000) + 6000 + 8000 = \text{زبائن} *$$

$$12100 = (0.3 \times 2000) + (0.5 \times 3000) + 10000 = \text{احتياطيات مجمعة} *$$

$$3500 = 14000 - [0.7 \times (5000 + 20000)] = \text{نتيجة التجميع} *$$

$$11400 = (0.3 \times 1000) + (0.5 \times 2000) + (0.7 \times 3000) + 8000 = \text{النتيجة المجمعة} *$$

$$8400 = 0.3 \times (3000 + 5000 + 20000) = \text{حقوق الأقلية} *$$

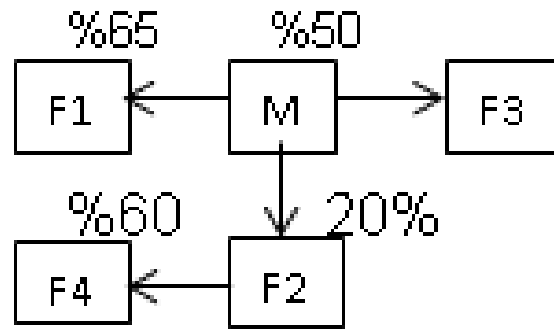
$$15000 = (0.5 \times 2000) + 2000 + 2000 = \text{الديون} *$$

مثال توضيحي شامل 02 حول كل الطرق معا:

إليك الشكل التالي لمجمع الشركات متكون من الشركة الأم وفروعها الأربعة.

الشكل رقم 19

¹ وثائق مقدمة من طرف المجمع



ملاحظة: الفرع F3 هو مراقب بالاشتراك مع شركة أخرى.

اليك الميزانية المختصرة في 2016/12/31 لكل شركة المجمع :

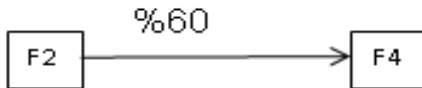
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول	الشركة
55000	رأسمال الشركة	45000	التأثيرات	M
18000	الاحتياطات	26000	سندات المساهمة	
8000	النتيجة	23000	أصول أخرى	
13000	الديون			
20000	رأسمال الشركة	18000	التأثيرات	F1
5000	الاحتياطات	15000	أصول أخرى	
2000	النتيجة			
6000	الديون			
25000	رأسمال الشركة	2200	التأثيرات	F2
12000	الاحتياطات	6000	سندات المساهمة	
1800	النتيجة	18000	أصول أخرى	
7200	الديون			
16000	رأسمال الشركة	18000	التأثيرات	F3
6000	الاحتياطات	10000	أصول أخرى	
1300	النتيجة			

4700	الديون			
10000	رأسمال الشركة	9000	التأثيرات	F4
3000	الاحتياطات	8500	أصول اخرى	
2200	النتيجة			
2300	الديون			

1- حساب نسبة المصلحة ونسبة الرقابة:

الشركات	نسبة المصلحة	نسبة الرقابة	نوع الرقابة	طريقة التجميع
F1	%65	%65	مطلقة	التكامل الشامل
F2	%20	%33	ملموسة	طريقة المعادلة
F3	%50	%50	مشتركة	التكامل النسبي
F4	%12	%0	-	خارج محيط التجميع

2- إعداد الميزانية المجمعة ل F2 و F4 :



المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
55000	رأسمال	72000	أصول مثبتة
23400	احتياطات مجمعة	43000	أصول أخرى
36100	نتيجة التجميع		سندات المساهمة قابلة للمعادلة
10574	النتيجة المجمعة	8384	
9450	حقوق الأقلية		
21350	الديون		
123384	المجموع	123384	المجموع

$$* \text{ اصول مثبتة } 72,000 = (0.5 \times 18,000) + 18,000 + 45,000$$

$$* \text{ سندات المساهمة قابلة للمعادلة } 8384 = 0.2 \times (1800 + 31,200 + 25,000)$$

$$* \text{ اصول اخرى } 43,000 = (0.5 \times 10,000) + 15,000 + 23,000$$

$$* \text{ احتياطات مجمعة } 23400 = (0.5 \times 6000) + (0.2 \times 12000) + 18,000$$

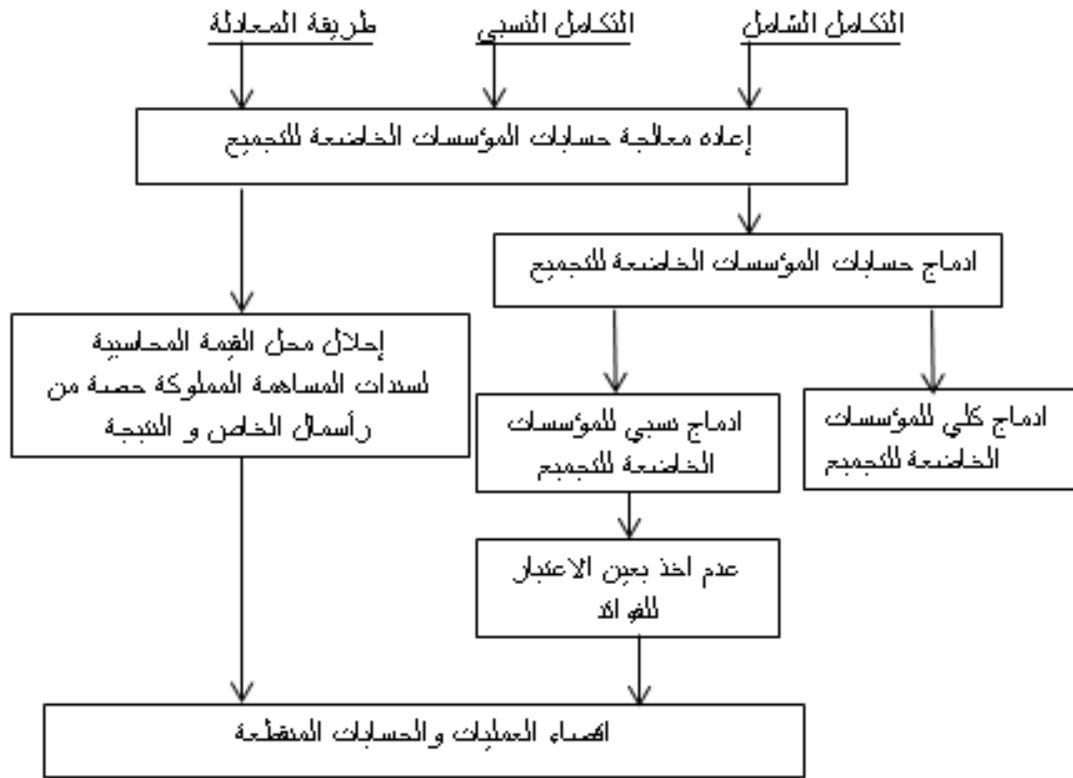
$$* \text{ نتيجة التجميع } 3610 = (0.2 \times 1800) + [13000 - [0.65 \times (5000 + 20,000)]]$$

$$* \text{ النتيجة المجمعة } 10574 = (0.5 \times 1300) + (0.2 \times 3120) + (0.65 \times 2000) + 8000$$

$$* \text{ حقوق الأقلية } 9450 = 0.35 [(2000 + 5000 + 20,000)]$$

$$* \text{ ديون } 21350 = (0.5 \times 4700) + 6000 + 13,000$$

الشكل التالي يوضح المبادئ العامة لطرق التجميع الثلاثة



المصدر:

Pige et Benoit, la comptabilité générale, Edition ES

France, Octobre 2000 ;P 181.

المطلب 02 : مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع سونلغاز

تعتبر الشركة التابعة لمجمع سونلغاز متجانسة ونقصد بها انها تستخدم نفس الطرق والأساليب المحاسبية التي يطبقها المجمع ثم تليها المرحلة الثانية والمتمثلة في إدماج القوائم المالية الفردية للشركات التابعة. حيث يتم ادماجها كليا بنسبه 100% كونها تخضع للسيطرة الكاملة للمجمع وبعد ذلك تأتي مرحلة إقصاء العمليات التي تمت ما بين فروع المجمع.

اولا التسجيل المحاسبي لدى مجمع سونلغاز

1- المعالجة المحاسبية لحسابات الأصول

تستعمل المؤسسة محل الدراسة نظام معلومات محاسبي (HISSAB) ويتم استخدامه من طرف قسم المالية والمحاسبة لتسجيل ومعالجة كل العمليات ذات العلاقة بنشاط استغلال المؤسسة. فبعد الرقابة للوثائق المحاسبية التي تثبت العملية مهما كان نوعها تتم المعالجة المحاسبية للعملية على مستوى هذا النظام، وتناولنا في هذا المبحث كيفية المعالجة المحاسبية لعناصر التثبيتات، المخزونات، الزبائن والضرائب والرسوم.

01- المعالجة المحاسبية لعناصر التثبيتات.

تناولنا في هذا المطلب المعالجة المحاسبية للتثبيتات ذات الخصوصية في الشركات توزيع الكهرباء والغاز عن باقي المؤسسات، فجميع استثمارات الشركة تتمثل أساسا في شبكات الكهرباء والمكونات التابعة لها المنجزة من طرف المتعاملين الاقتصاديين (مقاولات الأشغال) لصالح المؤسسة. وتقسم هذه التثبيتات الى انجاز شبكات لصالح زبائن جدد وانجاز شبكات تطوير الخدمات.

← المعالجة المحاسبية لفاتورة اشغال كهرباء (ربط مشترك جديد)

بالعودة لمهام المؤسسة المتمثلة أساسا في ضمان التوزيع للكهرباء والغاز لجميع الزبائن، فكل زبون يملك شروط محددة (تحدها لجنة ضبط الكهرباء والغاز على مستوى الوزارة) له الحق في توصيل الكهرباء او الغاز حسب طلبه، وهناك نوعين من التوصيلات اما توصيل بسيط ويتم على مستوى الوكالات التجارية، أو توصيل ممتد (له خصوصيات تقنية: اكبر من 25 متر للكهرباء واكبر من 10 متر للغاز) يخضع لتحضير كشف كمي للأشغال، وبعد تسديد الزبون لمبلغ الكشف، يرسل هذا الكشف لقسم ادارة الصفقات لنشره في مناقصة مفتوحة لمقاولات الانجاز، وبعد اتمام الاشغال لمقاوله الانجاز تسلم مؤسسه الانجاز فاتورة اشغال للمديرية بغية الحصول على مستحقات الانجاز، وتعتبر المؤسسة جميع الأشغال المنجزة

كثيبت، تسجل اولاً في الحساب 23 تثبيت قيد الانجاز ثم يرحل إلى حسابها الاصلي عند وضع الأشغال حيز الخدمة.

واخذنا عينه عن كيفية المعالجة المحاسبية لفاتورة اشغال الكهرباء لزبون جديد وكانت المعطيات كالتالي: استلمت المؤسسة فاتورة الأشغال الكهرباء خاصة بربط زبون جديد بالطاقة الكهربائية لشهر اوت 2021 وتضمنت المعلومات التالية:

مبلغ الأشغال خارج الرسم 121250.00 دج، مبلغ توصيل الغاز خارج الرسم 17500 دج، TVA الرسم على القيمة المضافة 19% 221879.3 دج مبلغ اقتطاع الضمان 05% 61462.50 دج.

بعد عملية الرقابة على جميع الوثائق والمستندات التبريرية للعملية تم تسجيل العملية محاسبين على مستوى نظام المعلومات المحاسبي كالاتي HISSAB:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
23210		تثبيت قيد الإنجاز (توصيل كهرباء)	17100.00	
23210		تثبيت قيد الإنجاز (شبكة الكهرباء)	1212150.00	
45085		مسترجعة للتثبيات TVA	221879.63	
	4040021	موردو التثبيات (كهرباء)		1389667.13
	40410	اقتطاع ضمان للكهرباء		61462.50
مجموع			1451129.63	1451129.3

← المعالج المحاسبي فاتورة أشغال الغاز (ربط مشترك جديد).

تعالج اداريا هذه العملية بنفس الطريقة التي تعالج بها أشغال ربط مشترك جديد للكهرباء، وكذا تعالج محاسبيا بنفس الطريقة ما عدا في تبويب العملية في منحها حساب فرعي خاص بالغاز، وكمثال على ذلك تناولنا العملية التالية:

استلمت المؤسسة فاتورة اشغال الغاز خاصة بربط 10 مشتركين جدد بالطاقة الغازية لشهر نوفمبر 2021 وتضمنت المعلومات التالية:

مبلغ الأشغال لشبكة الغاز خارج الرسم 279200.00 دج، مبلغ 10 توصيلات الغاز خارج

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
23210		تثبيت قيد الإنجاز (10 توصيل الغاز)	160000.00	
23210		تثبيت قيد الإنجاز (شبكة الغاز)	279200.00	
45085		مسترجعة للتثبيات TVA	79275.60	
	4040021	موردو التثبيات (كهرباء)		496515.60
	40410	اقتطاع ضمان للكهرباء		2960.00
		مجموع	518475.60	518475.60

الرسم 160000 دج، مبلغ TVA الرسم على القيمة المضافة 19% 79275.60 دج، مبلغ اقتطاع

الضمان 5% 21960.00 دج. وكانت المعالج المحاسبية لهذه العملية كالتالي:

← المعالجة المحاسبية لفاتورة اشغال الكهرباء (إنشاء محول كهرباء جديد).

بالإضافة الأشغال الخاصة بالزبائن وربطهم بالطاقة، تقوم المؤسسة بأشغال خاصة بها تدعم بها شبكتها وتطورها وفقا لمتطلبات تقنيه (كهربائية او غازية)، فمثلا عند نقص شدة التوتر الكهربائي في حي معين من منطقة ما في تراب الولاية، تقوم المؤسسة بإنشاء محول كهربائي جديد لتحسين خدمة ممول كليا من طرفها و لتوضيح كيفية معالجتها محاسبيا تناولنا المثال العملي التالي بتاريخ 15 فبراير 2021 حيث:

استلمت المؤسسة فاتورة اشغال كهرباء خاصة بإنشاء محول كهربائي جديد لتطوير الشبكة الكهربائية في فيفري 2021 وتضمنت المعلومات التالية:

مبلغ اشغال خطوط الكهرباء توتر منخفض هوائية بمبلغ خارج الرسم 389560 دج.

مبلغ اشغال خطوط الكهرباء توتر منخفض ترابية بمبلغ خارج الرسم 245200 دج.

مبلغ اشغال خطوط الكهرباء توتر متوسط ترابية بمبلغ خارج الرسم 1590700 دج.

مبلغ اشغال المحول خارج الرسم 3439750 دج.

مبلغ القيمة TV المضافة 19% = 1022570.40 دج.

مبلغ اقتطاع الضمان 5% = 283260.50 دج.

وكانت المعالجة المحاسبية لهذه عملية كال كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
23201		تنبيت قيد الإنجاز توتر منخفض (هوائي)	389560.00	
23201		تنبيت قيد الإنجاز محول الكهرباء)	3439750.00	
23201		تنبيت قيد النجاز توتر متوسط ترابي	1590700.00	
23201		تنبيت قيد النجاز توتر منخفض ترابي	245200.00	
4455085		مسترجعة للتثبيات TVA	1022570.40	
	40410	اقتطاع ضمان للكهرباء		283260.50
	4040025	موردو التثبيات (كهرباء)		6404519.90
		مجموع	6689780.40	6687780.40

← المعالج المحاسبي لفاتورة أشغال (ربط بين المحولات) .

تعتبر أشغال الربط بين المحولات الكهربائية، من ضروريات تحسين خدمة تزويد المشتركين باستمرار ودون انقطاع، ففي حالة وقوع عطب في محول ما يتم استعمال الطاقة من المحول المرتبط به، وهي

عملية ذات طابع تقني خاص. كمثال أخذنا العينة التالية لشهر نوفمبر 2021:

استلمت المؤسسة فاتورة اشغال الكهرباء خاصة بربط بين المحولات الكهربائية لتطوير الشبكة الكهربائية والحفاظ على الخدمة العمومية وتضمنت المعلومات التالية:

مبلغ اشغال خطوط الكهرباء توتر متوسط هوائية بمبلغ خارج الرسم 3250840.00 دج.

مبلغ الرسم على القيمة TV المضافة 19%: 586776.62 دج.

مبلغ اقتطاع ضمان 5%: 162542.00 دج.

وتمت المعالجة المحاسبية للعملية كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
23201		تنبيت قيد الإنجاز توتر منخفض (هوائي)	389560.00	
23201		تنبيت قيد الإنجاز محول الكهرباء)	3439750.00	

23201	تثبيت قيد النجاز توتر متوسط ترابي	1590700.00	
23201	تثبيت قيد النجاز توتر منخفض ترابي	245200.00	
4455085	مسترجعة للتثبيات TVA	1022570.40	
	اقتطاع ضمان للكهرباء	283260.50	40410
	موردو التثبيات (كهرباء)	6404519.90	4040025
مجموع		6687780.40	6689780.40

ملاحظات:

1- ان المعالجة المحاسبية لأشغال الكهرباء والغاز التي تعتبر تثبيات و تعالج محاسبيا في الحساب 23 (تثبيات قيد الانجاز) وبرز هنا أن جميع الاستثمارات تصب في ميزانية الاستثمار حسب نوع العملية فربط الزبائن الجدد مثلا وجوب ترخيص برنامج في باب ومادة (س) محددة مسبقا تخص السنة المالية (ن)، وعند الانتهاء من كل الأشغال المنجزة يتم غلق ترخيص البرنامج الاستثماري الباب والمادة (س)، وبعد هذه العملية يتم ترصيد الحساب 23 (تثبيت قيد الانجاز) الى حسابه الاصلي اي الحساب 21 (التثبيات العينية) وبعد دخول الأشغال حيز الخدمة وعلى أساسه يتم حساب الاهتلاكات السنوية تحقيقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي.

2- بالنسبة للحساب 23 تثبيات قيد الانجاز حسب النظام المحاسبي المالي SFC لا يتم تقييد الرسم على القيمة المضافة ح/4456 TVA ، غير أن المعالجة المحاسبية على مستوى شركة توزيع الكهرباء والغاز تقتضي اظهار قيمة الرسم على القيمة المضافة على اعتبار ان الأشغال المسلمة بشكل نهائي أو فوترة حقيقيه.

02- المعالجة المحاسبية لعناصر المخزونات.

تناولنا في هذا العنصر كيفية المعالجة المحاسبية لمخزون عدادات الكهرباء والغاز، بما أن مؤسسة الكهرباء والغاز محتكره للنشاط على المستوى الوطني، ويعتبر عداد الكهرباء او عداد الغاز كأحد عناصر المخزون للمؤسسة ويعالج محاسبيا في التثبيت. وللتوضيح أكثر تناولنا عينه لشهر نوفمبر 2021.

حيث قامت المؤسسة بشراء عدادات الكهرباء والغاز متعلق بشهر نوفمبر 2021، من الشركة الفرعية للمجمع وهي شركة بيع عتاد الكهرباء والغاز، حيث تستعمل المديرية الحساب 18 (حساب الارتباط بين الوحدات) وكانت المعطيات كالتالي:

المبلغ الإجمالي لعدادات الكهرباء: 15552454.48 د.ج.

المبلغ الإجمالي لعدادات الغاز: 3632388.03 د.ج.

وتمت المعالجة المحاسبية لاستلام العدادات للمخزن كالتالي:

دائن	مدين	اسم الحساب	الى	من
	15 552 454,48	مخزون عدادات الكهرباء		302040
	3 632 388,03	مخزون عدادات الغاز		302041
19 184 842,51		حساب الارتباط لمشتريات غير مستلمة	5181501	
19 184 842,51	19 184 842,51	مجموع		

وعند إخراج العدادات من مخزن للاستعمال من طرف الوكالات التجارية يتم ترصيد الحساب 302 وإجراء القيد المحاسبي التالي:

دائن	مدين	اسم الحساب	الى	من
	15 552 454,48	استثمارات أخرى (عدادات كهرباء)		2188040
	3 632 388,03	استثمارات أخرى (عدادات غاز)		2188041
15 552 454,48		مخزون عدادات الكهرباء	302040	

3 632 388,03		مخزون عدادات الغاز	302041	
19 184	19 184			مجموع
842,51	842,51			

ونلاحظ عندي استلام العدادات يتم إدخالها للمخزن واستعمال حساب 18 باعتبار أن المورد أحد فروع مجمع سونلغاز، وعند خروج العدادات يرصد الحساب 302041،302040 بجعله دائنا مع ح/218804 وفروعه مدينا.

هذه العملية جاءت تنفيذا لتوصيات محافظ حسابات بعدما كانت تسجل كل مشتريات للعدادات كتثبيت عيني مباشرة. ما يتنافى مع تحقق خاصية صدق المعلومات ولا تعكس الصورة الحقيقية لمخزون المؤسسة.

أما حاليا فتظهر حسابات المخزون في جانب الأصول من القوائم المالية بالرصيد الحقيقي للعدادات، وهو ما يسهل عملية المتابعة والرقابة على حركة مخزون العدادات.

أما الحساب 18 "حساب الارتباط بين الوحدات" فيعالج على مستوى الشركة كمورد ويرصد عند تسوية مستحقات الفرع، وعلى مستوى محاسبة الميزانيات المجمعة في المديرية العامة، يتم إجراء مقارنة لحساب الارتباط بين الوحدات بين كل الفروع مع نهاية كل سنة المالية.

03- المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم.

← الرسم على القيمة المضافة TVA.

بعد معالجة كل الحسابات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة سواء المشتريات او المبيعات خلال شهر معين (باعتبار التصريح الشهري للضرائب والرسوم) وتتم المعالجة على مستوى مصلحة المحاسبة بحساب مجموعة الرسم على القيمة المضافة للأشغال وكذا الخدمات، أما مجموع الرسم على القيمة المضافة للمبيعات يتم الحصول عليها من طرف المصالحة التجارية تصريح شهري (R50)داخلي يسمى()، حيث يتم حساب مجموع الرسم بمختلف نسبه وكذا رقم الأعمال الشهري.

وكعينه تناولنا معطيات المجمع لشهر اكتوبر 2021 حيث كانت كالتالي:

مجموع الرسم على القيمة المضافة المشتريات:179152.90 دج، مجموع الرسم على القيمة المضافة للخدمات:2806789.91 دج، مجموع الرسم على القيمة المضافة للأشغال:32585676.16 دج. مجموع الرسم على القيمة المضافة للخدمات 9%:1422.62 دج.

وكانت كل الحسابات مدينة فيقوم المحاسب بجعلها دائنة أي ترصيداها على الحساب
ح/44509 الرسم على القيمة المضافة المجمع، بجعله مدين كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
44509		الرسم على القيمة المضافة المجمعة	35 573	
			041,59	
	445083	الرسم على القيمة المضافة للمشتريات		179 152,90
	445081	الرسم على القيمة المضافة للخدمات		2 806 789,91
	445082	الرسم على القيمة المضافة للخدمات 9%		1 422,62
	445085	الرسم على القيمة المضافة للأشغال		32 585
				676,16
			35 573	35 573
			041,59	041,59
				مجموع

ويتم ارسال جدول تفصيلي لكل العمليات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وهذا قبل التاريخ 10 من كل شهر، حيث يتسنى الوقت اللازم لتجميع وتلخيص معطيات وبيانات المديريات الفرع التابعة للمدير والجهوية، حيث يبكي اعداد التصريح الشهري في وثيقة G50 لكل الضرائب والرسوم TVA TAP .IRG sur salaire

يتم تسوية المستحقات الضرائب والرسوم لقاوضات الضرائب على المستوى المركزي بشيك بنكي قبل تاريخ 20 من كل شهر كما ينص على التشريع الجزائري.

ويتم ترسيب الحساب ح/44509 الرسم على القيمة المضافة للمجمعة بجعلها دائما مع الحساب

ح/1813015

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
1813015		حساب المجمع بين الوحدات TV	35 573 041,59	
	44509	الرسم على القيمة المضافة المجمع		35 573 041,59
		مجموع	35 573 041,59	35 573 041,59

ملاحظات

- 1- المواطن الجبائي لشركة توزيع الغاز والكهرباء - مديرية كبريات المؤسسات DGE على اعتبار ان رقم الأعمال السنوي يفوق 100.000.000 دج.
- 2- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة المبيعات يتم معالجته محاسبيا على المستوى المركزي بالمديرية الجهوية وبالتالي لا تظهر المعالج المحاسبية على مستوى المديرية المحلية.
- 3- بالنسبة للمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة أصول وخصوم تتم على مستوى المديرية العامة بالمقر الاجتماعي ولا تظهر على مستوى القوائم المالية للوحدة.

← رسم السكن

يستثنى رسم السكن من الضرائب والرسوم المصرح بها على المستوى المركزي، حيث يتم التصريح في وثيقة G 50 على مستوى قباضة الضرائب .

تقتطع المؤسسة من زبائنها رسم السكن حيث تعتبر وسيط بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، بحيث يتم إصدار الفواتير للزبائن متضمنة لرسم السكن، يتم إعداد تصريح فصلي من طرف مصلحة المحاسبة اعتمادا على معطيات المصلحة التجارية التي أصدرت فواتير البيع للزبائن، ليتم تحويلها للمصلحة المالية من اجل تحرير الصك البنكي لتسديد مستحقات الإدارة الجبائية، وهذا قبل التاريخ 20 من الشهر الموالي لكل فصل.

ولدينا المعطيات التالية لرسم السكن للفصل الرابع من سنة 2020:

المعطيات:

رسم السكن للفصل الرابع 2020: 51071132.00 دج.

يتم إثبات مبلغ الرسم عند تحرير G 50 من طرف مصلحة المحاسبة كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
447523		رسم السكن المفوتر	51 071 132,00	
	474060	حساب وسيطي للبنك		51 071 132,00
		مجموع	51 071 132,00	51 071 132,00

وعند ارسال طلب تسديد مستحقات رسم السكن من مصلحة المحاسبة الى المصلحة المالية يتم اظهار الحساب 513 شيك في انتظار التحرير كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
474060		حساب وسيطي للبنك	51 071 132,00	
	51310	شيك في انتظار التسديد		51 071 132,00
		المجموع	51 071 132,00	51 071 132,00

وعند تحرير شيك التسديد من المصلحة المالية يتم ترصيد الحساب ح/51310 مع الحساب البنكي ح/512 كالاتي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
51310		شيك في انتظار التسديد	51 071 132,00	
	512	البنك		51 071 132,00
		المجموع	51 071 132,00	51 071 132,00

04-المعالجة المحاسبية لحسابات الزبائن.

يعتبر تسيير حسابات الزبائن وخاصة ما تعلق منها بعملية التحصيل أحد أهم مؤشرات تقييم الأداء المالي والفعال للمؤسسة، فالنجاح في تسيير العمليات المتعلقة بالزبون من ربط المشترك، معالجته على مستوى نظام المعلومات ، رفع مؤشرات العدادات بدقة، تحرير فواتير استهلاك وتحصيل مستحقات الزبائن هي أهم مؤشر لنجاعة التسيير بالشركة.

← عملية الفوترة لمختلف الزبائن والمشاركين.

تستخدم المؤسسة أنظمة معلومات مختلفة من أجل معالجة الكثير من البيانات، فقسم العلاقات مع الزبائن DRC يستخدم نظام معلومات تجاري يعرف باختصار بـ (CRMS) وتتسم مخرجات هذا النظام بالدقة والمصداقية وتستعمل كمدخلات في نظام المعلومات المحاسبي (HISSAB) بصفة آلية، هذا ما يضمن دقة الحسابات، يقلل من الأخطاء ويسهل عملية الرقابة و جرد حسابات الزبائن في نهاية السنة المالية.

الوكالات التجارية تقوم برصد مؤشرات العدادات لكل المشتركين في أجل أقصاه 03 أشهر للزبائن العاديين (ABONNE ORDINAIRE)، أجل أقصاه شهر واحد للزبائن التوتير أو الضغط المتوسط MT /MP ومن ثم إصدار الفواتير وإيصالها للزبون في وقتها المحدد.

ويتم تقسيم الزبائن العاديين حسب التوزيع الجغرافي، على مستوى الوكالات التجارية عبر إقليم الولاية أين تتم عملية رصد المؤشرات للعدادات كل ثلاثة اشهر من اجل تحديد الكمية المستهلكة من الطاقة لإعداد فواتير استهلاك للزبائن على مستوى نظام المعلومات التجاري CRMS ويرتبط هذا النظام مع النظام المحاسبي HISSAB، حيث تتم المعالجة آليا نظرا لضخامة البيانات المعالجة (تسجيل القيود المحاسبية بصفة آلية) بعد مراقبة الأرصدة وصحة العمليات من طرف المحاسب.

واخذنا عينة من المعالجة المحاسبية لشهر نوفمبر 2021 للمجموعة رقم 24.

وكان قيد اثبات الفواتير للمجموعة 24 كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
4110		زبائن عاديين(توتر منخفض+ضغط منخفض)	39 439	
			316,55	
	7010	رقم اعمال توتر منخفض		28 218 773,26
	7011	رقم اعمال ضغط منخفض		11 220 543,29
مجموع				
			39 439	39 439
			316,55	316,55

وتقوم الوكالات التجارية يوميا باستقبال المواطنين لتسديد الفواتير (سواء عن طريق الصندوق أو بالشيك او الدفع الالكتروني) يتم تجميع كل العمليات في يومية الصندوق، يلخص عملية التحصيل اليومي، يتم ارسال تفصيل يومي للصندوق من طرف الوكالة التجارية الى قسم المالية والمحاسبة.

تناولنا في هذا العنصر فوترة الزبائن العاديين (LES ABONNES ORDINAIREs)، أما زبائن التوتر المتوسط (كهرباء) او الضغط المتوسط (غاز)، فإجراء العملية تكون بنفس الطريقة ما عدا المدة أي تحميل مؤشرات العداد والفوترة تكون شهرية وليس كل ثلاثي كما تتم على مستوى قسم العلاقات التجارية بالمديرية .

← المعالجة المحاسبية لعمليات التحصيل.

عملية تحصيل مبالغ الفواتير عملية ذات أهمية بالغة للمؤسسة، لما لها أثر مهم على استمرارية الشركة وتوفير السيولة كما ترتبط عملية التحصيل بصفة مباشرة بتقييم أداء المسيرين في مؤسسات توزيع الكهرباء والغاز.

كما تناولنا في المبحث الأول فالمؤسسة تضم 7 وكالات تجارية ومن اهم مهام الوكالة تحصيل ديون الزبائن .يقوم أمين الصندوق على مستوى الوكالة التجارية بعملية تحصيل مستحقات الزبائن العاديين . ويتم تحويل رصيد الصندوق بشكل يومي الى الحساب البريدي الجاري للمديرية على مستوى مكتب بريد الجزائر.

ترسل يومية الصندوق الى قسم المالية والمحاسبة بعد تأشيرها من طرف مدير الوكالة التجارية وأمين الصندوق، أين تعال أولاً في مصلحة المالية بعد التأكد من صحة البيانات وتأكيد العملية في نظام المعلومات التجاري (CRMS) ، ثم ترسل الى مصلحة المحاسبة للمعالجة المحاسبية ويتم هذا بشكل الي.

وكمثال اخذنا يومية الصندوق للوكالة التجارية عين الملح ليوم 30 جانفي 2021 .وكانت المعطيات كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
5303834		حساب صندوق	1 960 495,16	
	4110050	زبائن(حقوق توصيلة جديدة غاز)		17 500,00
	447532	رسم السكن		19 681,00
	41100411	زبائن عاديين		1 923 314,16
		مجموع	1 960 495,16	1 960 495,16

ب- المعالجة المحاسبية لبعض حسابات النتائج و الخصوم

01: المعالجة المحاسبية للأجور

← إجراءات اعداد الأجور في المؤسسة

القسم المختص في اعداد الأجور هو قسم الموارد البشرية كما هو موضح في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، إذ تعتبر مصلحة تسيير الموارد البشرية لهذا القسم هي المسؤولة عن اعداد أجور الموظفين تقوم مدة اعداد الأجور 12 يوم على اقصى تقدير في الأول من بداية كل شهر تبدأ العملية الى غاية 12 من كل شهر على اقصى تقدير تصب الأجرة في حسابات الموظفين.

تستعمل المؤسسة نظام معلومات يسمى NOVA ويخص هذا النظام كل ما يخص المسيرة المهنية للموظف منذ تاريخ توظيفه الى غاية خروجه من المؤسسة، وكذا تستعمله المؤسسة لإعداد الأجرة الشهرية للعمال.

فبعد ارسال كل المصالح و الأقسام لوثيقة الحضور الفردية لكل موظف ، تستلم هذه الوثيقة من طرف مصلحة تسيير الموارد البشرية، وتتأكد من صحة المعلومات ثم يتم إدخال كل البيانات في نظام

المعلومات NOVA و عند الانتهاء من كل التسجيلات ، يؤكد رئيس قسم الموارد البشرية ليطم تأشير العملية من طرف مدير امتياز التوزيع. وهناك ترابط بين أنظمة المعلومات (أي نظام تسيير الموارد البشرية و نظام المعلومات المحاسبي) ، يتم ارسال البيانات الى قسم المحاسبة والمالية من أجل المعالجة المحاسبية للأجرة الشهرية ، على مستوى نظام المعلومات المحاسبي (توجد ايقونة على مستوى HISSAB تسمى INTERFACE NOVA) ووافق رئيس القسم بعد التأكد من صحة المعلومات على الأجرة الشهرية و بذلك يتم التسجيل المحاسبي للأجرة بشكل الي بواسطة نظام المعلومات المحاسبي (HISSAB).

← المعالجة المحاسبية للأجور

لتوضيح المعالجة المحاسبية للأجرة تناولنا مثال لأجرة شهر جويلية 1610 ل احد الموظفين وكانت المعلومات كالتالي:

الاجر القاعدي بمبلغ شهري : 48500 دج ، التعويض الجزافي للنقل : 1534.00 دج

الساعات الإضافية: 15669.36 دج، تعويض الضرر : 5590.00 دج

تعويض الخبرة المهنية: 39314.31 دج ، المروددية الفردية : 7821.15 دج

تعويض السلة : 9750.00 دج ،

الضريبة على الدخل الإجمالي : 28790 دج ،

الضمان الاجتماعي 9 % 10520.53 دج.

الضمان الاجتماعي 26 % 57103.41 دج:

الأجرة الصافية 88868.29 : دج

وكانت المعالجة المحاسبية للأجرة الشهرية كالتالي:

1/ اثبات الأجرة ومستحقات الضمان الاجتماعي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
61300		الاجر القاعدي	48 500,00	
63120		التعويض الجزافي للنقل	1 534,00	
63110		الساعات الإضافية	15 669,36	
63120		تعويض الضرر	5 590,00	
63120		تعويض الخبرة المهنية	39 314,31	
63120		المردودية الفردية	7 821,15	
63120		تعويض السلة	9 750,00	
635		26% الضمان الاجتماعي	30 591,15	
	43100	9% ضمان اجتماع		10 520,53
	44210	ضريبة على الدخل الإجمالي		28 790
	42120	الاجر الصافي		88 868,29
	43110	26% ضمان اجتماعي		30 591,15
		مجموع	158 769,97	158 769,97

2/تسديد الأجرة الصافية:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
42120		الاجر الصافي	88 868,29	
	512	البنك		88 868,29
		مجموع	88 868,29	88 868,29

3 /تسديد مستحقات الضمان الاجتماعي

من	الى	اسم الحساب	مدون	دائن
43100		99% ضمان اجتماعي	10 520,53	
43110		26% ضمان اجتماعي	30 591,15	41 111,69
	512	المشك		41 111,69
مجموع			41 111,69	41 111,69

ملاحظة :

تم أخذ مثال عن المعالجة المحاسبية لمذكرة أجور للموظف واحد من أجل تبسيط وتوضيح العملية، غير أنه في مديرية التوزيع تتم المعالجة المحاسبية لمذكرة الأجور الشهرية لكل العمال والموظفين في وثيقة واحدة.

02 : المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة بالوحدات.

كما ذكرنا سابقا ان امتياز توزيع عين تموشنت للكهرباء و الغاز تعتبر وحدة ضمن 19 امتياز تابعة للمديرية الجهوية للغرب- وهران- و هذه الأخيرة تابعة بالإضافة لثلاث مديريات جهوية أخرى لشركة توزيع الكهرباء و الغاز ، فالمديرية العامة تقوم بشراء الكهرباء و الغاز من شركات أخرى من مجمع سونلغاز بطريقة اجمالية ثم تحمل هذه المشتريات على المديريات الجهوية ثم على امتياز التوزيع لكل ولاية.

← المعالجة المحاسبية لفواتير شراء الكهرباء و الغاز.

تتم عملية شراء الطاقة الكهربائية والغازية على مستوى المديرية العامة لشركة توزيع الكهرباء والغاز (نؤكد ان هذه المعالجة لا تتم على مستوى امتياز التوزيع بل تتم على المستوى المركزي بصفة اجمالية) لفائدة شركة انتاج الكهرباء (SPE) (ويسجل القيد التالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
38,,,		مشتريات	XXX	
	401,,,	موردون		XXX
مجموع			-	-

حيث يمثل المبلغ XXX المبلغ الإجمالي لمشتريات الكهرباء، وبعد تقسيم كمية المشتريات على كل وحدة يتم تحديد مبلغ المشتريات لكل مديرية و ترسل المديرية العامة للشركة امر بالمعالجة المحاسبية لكل مديرية بإرسال فاتورة تحدد قيمة المشتريات، وتستعمل المديرية الحسابات (18.89) للتقييد المحاسبي وللتوضيح اكثر نأخذ معطيات شهر نوفمبر 2021 وكانت المعطيات كالتالي:

الكهرباء - :

مشتريات الطاقة الكهربائية لشهر نوفمبر : 204659383.74 دج
وعالجت المؤسسة العملية كالتالي:

الغاز - :

مشتريات الطاقة الغازية لشهر نوفمبر (45757224.37SONATRACH) دج
وعالجت المؤسسة العملية كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
89163		نواتج أخرى (غاز)	120 012	
			509,44	
	1813015	حساب الاتباط (المديرية الجهوية)		120 012 509,44
مجموع			120 012 509,44	120 012 509,44

ملاحظة

: بالنسبة لاستخدام الحساب 89 والذي يعتبر حساب غير متاح في النظام المحاسبي المالي (المجموعة 8 : محاسبة الالتزامات) كما أن هذا الحساب كان يستخدم في النظام القديم المخطط المحاسبي الوطني - PCN كان من الأولى تحميل النفقات والإيرادات التي تتم في ما بين الوحدات حسب طبيعتها في مجموعة الأعباء ومجموعة الإيرادات.

← المعالجة المحاسبية لفواتير نقل الكهرباء والغاز .

تناولنا في العنصر السابق فان المعالجة المحاسبية لفواتير نقل الكهرباء او الغاز تتم بنفس الطريقة والاختلاف الوحيد يكون في الوحدة الموردة ففي نقل الكهرباء او الغاز هي الشركة الوطنية لتسيير نقل الكهرباء GRTE ، الشركة الوطنية لتسيير نقل الغاز GRTG على التوالي، وللتوضيح اكثر نأخذ معطيات شهر نوفمبر 2021 لفاتورة نقل الغاز للمورد GRTG وكانت كالتالي:

مبلغ فاتورة نقل الغاز : 45757224.37 دج

وكانت المعالجة المحاسبية للعملية كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
89123		نواتج أخرى (غاز)	45 757 224,37	
	1813015	حساب الات ربا (المديرية الجهوية		45 757 224,37
		مجموع	45 757 224,37	45 757 224,37

بالنسبة لنقل الكهرباء كانت المعطيات كالتالي:

فاتورة نقل الكهرباء لشهر ماي 2021 عولجت محاسبيا بتاريخ 2021/12/02 كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
89122		نواتج أخرى (كهرباء)	45 757 224,37	
	1813015	حساب الات ربا (المديرية الجهوية)		45 757 224,37
		مجموع	45 757 224,37	45 757 224,37

بعد هذه المعالجة أي تحميل النفقات على كل وحدة يتم تجميع كل الحسابات على المستوى المركزي لإنجاز القوائم المالية للمجمع.

03-المعالجة المحاسبية للاهتلاكات.

كما تناولنا سابقا بخصوص المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية فالمؤسسة تقوم بعدد كبير من الاستثمارات بمختلف صيغها (اشغال ربط زبائن جدد، اشغال تقوية وتطوير الشبكة، اشغال تغيير الشبكات....الخ)، فبعد وضع كل الأشغال المنتهية حيز الخدمة ودخول الشبكة الاستغلال، مثال ربط زبائن جدد كهرباء "ترخيص برنامج استثمار (فصل - مادة) رقم - 62 في البرنامج الاستثماري لموازنة السنة المالية"، يتم غلق "ترخيص استثمار (فصل - المادة)" بمجموع الأشغال المنتهية لها.

قسم إدارة الصفقات هي المسؤولة عن غلق تراخيص الاستثمار بعد إتمام جميع الإجراءات الإدارية .

ويتم ارسال لقسم المالية و المحاسبية وثيقة تسمى (X209) تحوي جميع تفاصيل غلق ترخيص الاستثمار، من اجل معالجتها محاسبيا على مستوى نظام المعلومات المحاسبي (HISSAB) وعلى سبيل المثال اخذنا معطيات الاهتلاكات للسنة المالية 2020 وكانت كالتالي:

مبلغ الاهتلاك السنوي لتجهيزات غرف المحول الكهربائي 18488624.38 :دج

وتمت المعالجة المحاسبية بتاريخ 2021 /02/23 كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
68152		قسط اهتلاك تجهيزات	18 488 624,18	
	2815200	اهتلاك تجهيزات غرف المحولات		18 488 624,18
		مجموع	18 488 624,18	18 488 624,18

04-المعالجة المحاسبية للمؤونات.

باعتبار مديرية التوزيع مؤسسة ذات طابع تجاري فلها علاقة كبيرة مع الزبائن، ونظرا للعدد الكبير لهم من جهة وللمبالغ المعتبرة لديون المؤسسة من جهة أخرى، وجب على المؤسسة تكوين مؤونات خاصة بالزبائن المشكوك فيهم سنويا، لتعطي صورة واقعية لمخرجاتها المالية المتمثلة في القوائم المالية. تكوين المؤونة يعال بقسم العلاقات التجارية تحديدا بمصلحة تحصيل الزبائن، فهذه الأخيرة تحدد في نهاية السنة المالية عدد ومبلغ الزبائن المشكوك فيهم بناء على معطيات تجارية تخص وضعية تسيير الزبائن،

يتم اعداد قائمة مفصلة بمؤونة الزبائن المشكوك فيهم بعد المصادقة عليها من طرف محافظ الحسابات المتعاقد معه لهدف جرد حسابات الزبائن السنوية من جهة ومدير امتياز التوزيع من جهة أخرى، ثم يعالجها في نظام المعلومات التجاري (CRMS)، ويتم ارسالها لقسم المالية والمحاسبة لمعالجتها محاسبيا.

← تكوين مؤونة تدني قيمة الزبائن المشكوك فيهم:

على سبيل المثال معطيات السنة المالية 2019، وكانت كالتالي:

قيمة الزبائن المشكوك فيهم: 29560116.36 دج

وتمت المعالجة المحاسبية بتاريخ 11 مارس 2020 كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
685041		مؤونة تدني زبائن (زبائن عاديين)	29 560 116,36	
	4911000	تدني قيمة الزبائن العاديين		29 560 116,36
		مجموع	29 560 116,36	29 560 116,36

← استرجاع المؤونة المكونة:

بعد تكوين المؤونة في السنة المالية السابقة، في حالة تسديد الزبائن المشكوك فيهم لمستحقاتهم يتم

استرجاع المؤونة المكونة سابقا بالمبلغ المحصل في السنة المالية الحالية.

وكمثال على ذلك اخنا معطيات السنة المالية 2020 كالتالي:

مبلغ المؤونة المسترجعة التي تخص سنوات سابقة: 62358085.31 دج

وعالجت المؤسسة العملية كالتالي:

من	الى	اسم الحساب	مدين	دائن
4911000		تدني قيمة الزبائن العاديين	62 358 085,31	
	78500	استرجاع مؤونة تدني قيمة الزبائن		62 358 085,31
		مجموع	62 358 085,31	62 358 085,31

ثانيا : الغاء العمليات التي تمت بين فروع المجمع:

تعد عملية الغاء الحسابات الداخلية أو كما يصح التعبير عنها بالحسابات المشتركة بين الشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع، من بين أهم المبادئ الأساسية لتجميع الحسابات وإظهارها في صورة مثالية تُعبر عن الواقع الاقتصادي للمجمع، فهي بالتالي تمثل الخطوة الثالثة من الخطوات المتعارف عليها في إطار التجميع، بحيث لا يمكن الاستغناء عنها، فبواسطتها يتم إقصاء التدفقات المتعلقة بالشركات التابعة التي تساهم في تضخيم أصول وخصوم المجمع بصفة تلقائية وعلى سبيل المثال: الحقوق والديون المرتبطة بالشركات المجمعة، نفس الشيء بالنسبة للتكاليف والإيرادات والمبادلات الداخلية (بيع وشراء) حيث يتم الغاء الحسابات المتعلقة بالعمليات البينة على النحو التالي:¹

* 100% بالنسبة للشركات التي تطبق طريقة التكامل الشامل.

* حسب نسبة الفائدة المتعلقة بالمساهمات بكل شركة داخل في المجمع، وهذا في إطار تطبيق

طريقة التكامل النسبي

* أما في حالة تطبيق طريقة المعادلة فلا يوجد هناك أي إلغاءات.

ويتم استبعاد الحسابات الداخلية بين شركات المجمع عبر المراحل التالية:

1- إحصاء الحسابات بين شركات المجمع:

تتم عملية جرد كل الحسابات ومراقبة تناظرها ومقاربة الحسابات الداخلية وذلك بغرض تحديد كل التسديدات التي لم تستلم سعر الصرف للعملات الأجنبية، مخصصات ونواتج قيد التحصيل في نهاية الفترة، النزاعات.

ب - تسوية الحسابات: بعدما يتم تحديد أسباب وراء عدم تناظر حسابات ويتم تسويتها كالتالي:

الوضعية	التسوية المحاسبية
التسديد لم يسجل بعد في حسابات الشركة الدائنة (قبل أيام من نهاية الدورة)	تسجيل التسديد في حساب الشركة الدائنة
بضائع قيد العبور	تسجيل عملية الشراء
مدينون وحقوق بعملة اجنبية	توحيد سعر الصرف المستخدم بحسب العملة المستخدمة في

¹ Jean Montier et gilles Op-cit p87.

التجميع	
تسجيلها في حسابات البنك	أوراق تجارية لم تخصم بعد
تسويتها	أخطاء
تسوية محاسبية للنزاع	نزاعات

المصدر : François colinet –Op.cit. p 203

ج - الإقصاء :

تهدف عمليات اقصاء العمليات البينية الى اظهار العمليات والنتائج المحققة فيما بين الشركات الداخلة في إطار محيط التجميع.

حيث ان بعد تسوية الحسابات يتم اقصاؤها من القوائم المالية المجمعة على اساس:¹(2)

* نسبة التكامل النسبي إذا كانت الحسابات بين مؤسسة مجمعة كلياً وأخرى مجمعة نسبياً.

* نسبة الإدماج الأقل إذا كانت الحسابات بين المؤسستين مجتمعين نسبياً.

ويمكن أن نميز بين الاقصاءات التي ليس لها تأثير على النتيجة الاقصاءات التي لها تأثير على النتيجة.

* الاقصاءات التي ليس لها تأثير على نتيجة المجمع :

يتمثل هذا الإلغاء في التدفقات المتبادلة ذات المبالغ المتساوية ما بين شركتين تابعتين لنفس المجمع، عملية الشراء والبيع، النفقات والإيرادات، الحقوق والديون.

ويمكن الإلغاء حسب طريقة التجميع على النحو التالي : الاقصاءات التي لها تأثير على نتيجة المجمع.

- عمليات تتم بين شركات مجمهه بالإدماج الكلي: فإن الحقوق والديون الداخلية وكذلك الإيرادات والنفقات يجب ان تلغى بصفة إجمالية.

- عمليات تتم بين شركة مجمعة بإدماج نسبي وأخرى مجمعة بإدماج كلي:

في هذه الحالة تلغى الديون والحقوق المتبادلة والإيرادات والنفقات الداخلية في حدود نسبة

الشركة المجمعة ادماجاً نسبياً، والفرق بين القيمة الملغاة وقيمه الديون والحقوق الباقية تُقيد على اساس انها ديون أو حقوق في اتجاه الغير.

¹ Francois Colinet Op-cit p 208-210

- عمليات تتم بين شركتين مدمجتين بإدماج نسبي: يتم تحديد الإقصاء بنسبة المساهمة الأقل قيمه كما تجدر الإشارة ان كل هذه الالغاءات ليس لها أي تأثير على النتيجة ولذا فلا يتم تسجيل أي ضريبة مؤجل.

مثال توضيحي :

تمتلك الشركة الأم 60% M من الشركة F وتمثلت العمليات بينهما خلال السنة الجارية (N) فيما يلي:

باعت الشركة الأم M بضاعة للشركة F بقيمة 1300 دج ، حيث تمت إعادة بيع هذه البضائع للغير.

تضم الميزانية المحاسبية للشركة F ديون تجاه المورد M تقدر ب 300 دج.

منح الشركة M قرضا للشركة F بقيمة 50 دج والذي لم يتم تسديده بعد.

المطلوب : القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في اطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي

بتاريخ n/31/12

* في حالة تكامل الشامل.

* في حالة تكامل النسبي (مع فرضية أن الشركة M تراقب الشركة F بنسبة 50%).

n/12/31				
701	601	رقم الاعمال (المبيعات) M المشتريات F (50% × 1300) الغاء العمليات المتبادلة (الشراء و البيع)	750	750
"/"/"				
401	411	الموردون F الزيفن 300 (50% M) الغاء العمليات المتبادلة (الحقوق و الديون)	150	150
"/"/"				
17	276	الديون المرتبطة بالمساهمات F كافيتك مالية M (50% × 50) الغاء العمليات المتبادلة (الحقوق و الديون)	25	25

الاجابة النموذجية:

القيود اللازمة بتاريخ n/ 12/31 في إطار التكامل الشامل

القيود اللازمة بتاريخ n /12/31 في إطار التكامل النسبي

مع فرضية أن الشركة M تراقب الشركة F بنسبة 50%

N/12/31				
701	601	رقم الاعمال (المبيعات) M المشريات الغاء العمليات المتبادلة (الشراء و البيع)	1300	1300
" / " / "				
401	411	الموردون F الزبائن M الغاء العمليات المتبادلة (الحقوق والديون)	300	300
" / " / "				
17	276	الديون المرتبطة بالمساهمات F تأجيلات مالية M الغاء العمليات المتبادلة (الحقوق والديون)	50	50

* الاقصاءات التي لها تأثير على نتيجة المجمع:

تتمثل هذه الاقصاءات فيما يلي

- الأرباح الموزعة داخليا - Les dividendes internes
- الهامش المحقق في عملية بيع المخزون Les marges sur les stocks
- فائض قيمة التنازل عن الأصول cession interne d'immobilisation
- المؤونات الداخلية - Provisions intragroupe

* إقصاء الأرباح الموزعة داخليا Elimination des dividendes internes

الأرباح الموزعة داخل المجمع لا تمثل زيادة في ثروة المجمع ، وإنما عبارة عن تحويلات ما بين شركات المجمع ، وبالتالي فهي تمثل نتائج تم التقرير عنها ضمن القوائم المالية المجمعة للسنوات السابقة ولذلك يتم استبعادها وتوضع ضمن الاحتياطات المجمعة.

مثال تطبيقي

تمتلك الشركة 80% M من الشركة F ، حيث حققت الشركة F خلال السنة الماضية نتيجة قدرت ب 100 و.ن. وقامت بتوزيعها كليا خلال السنة الجارية N وتحصلت الشركة M على قيمة 80 و.ن. كنواتج مالية خلال السنة N

المطلوب : القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في اطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي بتاريخ

N /31/12

الاجابة النموذجية

N/12/31				
76	1068	نواتج مالية M احتياطات مجمعة M الغاء الأرباح الموزعة داخليا	80	80

* إلغاء الهامش المحقق في عملية بيع المخزون:

ينجم عن عملية بيع المخزون بين شركات المجمع، هامش الربح يُقيد في حساباتها الفردية، ولهذا يجب أن يلغى من حساب المخزون النهائي ومن النتيجة والاحتياطات للشركة التي تقوم بعملية بيع المخزون. وبالتالي إذا كانت شركة تابعة للمجمع لها مخزون تم اقتناؤه من شركة أخرى تابعة للمجمع وقد تم تسجيله بهامش ربح فإن هذا الهامش يجب استبعاده ما دام ذلك المخزون في حوزة المؤسسة المشتريّة ولم يتم بيعه إلى خارج المجمع ويتم اتباع الإجراءات التالية في استبعاد هذا الهامش:

- تعيين مخزون لدى المؤسسة المشتريّة.

- تحديد معدل هامش الربح المطبق.

- حساب قيمة الهامش للدورة الجارية والدورة السابقة.

- التقيد المحاسبي لعمليات إلغاء هامش الربح على المخزون لدى البائع والمشتري، و يتم هذا

حسب طريقة التجميع المتبعة:

* في طريقه التكامل الشامل: إلغاء إجمالي الهامش.

* في طريقه التكامل النسبي: الإلغاء محدد بنسبة المساهمة.

* في طريقه المعادلة: الإلغاء يتم من أجل تقويم رأسمال الخاص ونتائج الشركة التي هي في وضع التكافؤ.

مثال تطبيقي 01:

باعت الشركة الأم للشركة الفرع 10 منتجات بقيمة وحدوية تقدر ب 100 و.ن تكلفة الإنتاج للوحدة

هو 80 و.ن

المطلوب :

القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في اطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي بتاريخ N/31/12

الاجابة النموذجية:

1/ إلغاء الهامش الذي يتضمنه مخزون آخر المدة للشركة F

* حالة استعمال المجمع طريقة الجرد المتأوب:

N/12/31				
	200	التغيرات في المخزونات M		724
200		F 10×20=200 المخزونات "الغاء الهامش المحقق"	30	

* حالة استعمال المجمع طريقة الجرد المستمر:

N/12/31				
	200	رقم الاعمال M		701
200		F 10×20=200 المخزونات "الغاء الهامش المحقق"	30	

2/ تسجيل الاثر الضريبي:

N/12/31				
	46	الضرائب المؤجلة-أصول - M		133
46		M فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول 46=200 ×23% "تسجيل الضريبة المؤجلة على الأصول"	692	

مثال تطبيقي 02:

قامت الشركة F خلال السنة N+1 ببيع 7 منتجات من مخزون السنة الماضية الذي اشترته من الشركة

M لشركه اخرى خارج عن نطاق عملية التجميع.

المطلوب

القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في اطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي بتاريخ

.N+1/12/31

الاجابة النموذجية

1 - إلغاء الهامش الذي يتضمنه مخزون اول المدة للشركة : F

N+1/12/31				
	200	الاحتياطات المجمعة		1068
200		المخزونات "إلغاء الهامش المحقق"	30	
		$200=10 \times 20$		

2- تسجيل الأثر الضريبي:

N+1/12/31				
	46	الضرائب المؤجلة - أصول - M		133
46		احتياطات مجمعة M	1068	
		$46=200 * \%23$		
		"تسجيل الضريبة المؤجلة على الأصول"		

3- استعادة الهامش على المخزونات المباعة

* حالة استعمال المجمع لطريقة الجرد المتناوب:

N+1/12/31				
	140	المخزونات		30
140		التغيرات في المخزونات	603	
		$140=7 \times 20$		
		"استعادة الهامش على المخزونات المباعة"		

* حالة استعمال المجمع لطريقة الجرد المستمر :

N+1/12/31				
140	140	المخزونات	701	30
140		رقم الاعمال M		
		$140 = 7 \times 20$		
		"استعادة الهامش على المخزونات المباعة"		

3- تسجيل الأثر الضريبي

N+1/12/31				
32.20	32.20	فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم M	134	693
32.20		الضرائب المؤجلة على الخصوم M		
		$23\% * 140 = 32.20$		
		"تسجيل الضريبة المؤجلة على الخصوم"		

* إلغاء المؤونات الداخلية

يمكن ان تقوم احدى شركات المجمع بتشكيل مؤونة تحسبا لمواجهة خسارة محتملة من جراء معاملتها مع شركة اخرى من نفس المجمع ، لذا يجب أن تلغى مؤونات الأعباء والخسائر من الحسابات المجمعة. ولذلك فإن متطلبات التجميع تستلزم اقصائها سواء كانت مؤونات ،تدني قيمة السندات ،قيمة المديونية ،أو مؤونات الأخطار والخسائر المحتملة.

مثال تطبيقي

قامت الشركة M بتشكيل مؤونات تدني قيمة السندات والحقوق الخاصة بإحدى الشركات التابعة لها F المطلوب:

القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في اطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي بتاريخ

N/12/31 مع الأخذ بعين الاعتبار معطيات الجدول التالي :

البيان	رصيد اول المدة	مؤونة الدورة	رصيد اخر الدورة
مؤونة تدني قيمة السندات	90	60	150
مؤونة تدني قيم الحقوق	-	45	45

الاجابة النموذجية

قيود التسوية الضرورية في اطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي بتاريخ N/12/31

N/12/31			
90	90	خسائر القيمة عن المساهمات احتياطات مجمعة "الغاء المؤونات الداخلية"	296 1068
"/"/			
60	60	خسائر القيمة عن المساهمات المخصصات لاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة -عناصر مالية- "الغاء المؤونات الداخلية"	296 686
"/"/			
45	45	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المخصصات لاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة -أصول جارية- "الغاء المؤونات الداخلية"	491 685

* إلغاء فرائض قيمة التنازل عن الأصول الثابتة:

يجب الغاء القيمة الموجبة الناتجة من عملية التنازل عن الأصول الثابتة بين شركات المجمع ،وهذا

عن طريق تسجيلها بقيمتها التاريخية.

وبالتالي تقصى القيمة المضافة المحققة خلال الدورة من النتيجة وتلغى القيمة المضافة المحققة خلال

الدورة السابقة إن وجدت من الاحتياطات. ويطبق الإقصاء حسب طريقة التجميع وهذا على النحو التالي:

- في طريقه التكامل الشامل: إلغاء كلي
 - في طريقه التكامل النسبي: إقصاء محدد بنسبة المساهمة.
 - في طريقه المعادلة : اقصاءات تتم من أجل تقديم رأسمال الخاص واحتياجات الشركة المعنية.
- وفي حالة التنازل الداخلي الذي ينجم عنه خسارة في حسابات الشركة المتنازلة، يجب في هذه الحالة إلغاء هذه الخسارة من حساباتها.

مثال تطبيقي 01

قامت الشركة F1 بتاريخ 01 جانفي من السنة N بالتنازل عن الآلة للشركة F2 ب 450 و.ن مع العلم بأن الآلة تمت الحيازة عليها بتاريخ 01 جانفي من سنة N-1 بتكلفه حيازة قدرت ب 500 و.ن. تهلكت الآلة بطريقة الاهتلاك الخطي على أساس 5 سنوات.

المطلوب: القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية في اطار اجراءات عملية تجميع المحاسبي

• بتاريخ N/31/12

• وبتاريخ N+1/31/12

الاجابة النموذجية:

القيود المحاسبية بتاريخ N/12/31

- تكلفة الحيازة = 500

- الاهتلاك المتراكم = $200 = 500 \times 5/2$

- القيمة المحاسبية الصافية = $300 = 500 - 200$

- سعر التنازل = 450

- نتيجة التنازل = $150 = 450 - 300$

- الضريبة الواجبة دفع $34.50 = 150 \times 23\%$

وعلى هذا الاساس فان التسوية الضرورية بتاريخ N/31/12 تكون على النحو التالي

1/ اقصاء نتيجة التنازل وتعديل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت بتاريخ التنازل:

N/12/31				
150	150	فوائض القيمة عن خروج الأصول "الثابتات الخیر مالية" F1	752	
		المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية F2	2815	
		"اقصاء نتيجة التنازل"		

2- استعادة القيمة التاريخية للتثبيت:

N/12/31				
200	200	المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية F2 اهلاك المنشآت التقنية F2 "تعديل القيمة التاريخية للتثبيت"	2815	215

3- تعديل قيمة مخصصات الاهتلاكات:

50	50	مخصصات لاهتلاكات F2 اهلاك المنشآت التقنية F2 $50=3+150$ "تعديل قيمة مخصصات الاهتلاك"	2815	681
----	----	---	------	-----

4- اقضاء الضريبة على نتيجة التنازل:

تسجيل القيود المحاسبية السابقة يؤدي إلى:

* انخفاض على مستوى نتيجة الشركة F1، مما يؤدي إلى تسجيل ضريبة مؤجلة على الاصول.

* زياده في نتيجة الشركة F2 مما يؤدي الى تسجيل ضريبة مؤجلة على الخصوم.

N+1/12/31				
34.50	34.50	الضرائب المؤجلة - أصول - فرض الضريبة المؤجلة - أصول - $34.50=150 \times 23\%$ "تسجيل الضريبة المؤجلة - خصوم -"	692	133
"/"/				
11.50	11.50	فرض الضريبة المؤجلة - خصوم - الضرائب المؤجلة - خصوم - $11.50=50 \times 23\%$ "تسجيل الضريبة المؤجلة"	134	693

القيود المحاسبية بتاريخ N+1/12/31

1/ ترحيل نتيجة التنازل المحققة في السنة N الي حساب "الترحيل من جديد"

N+1/12/31				
150	150	الاحتياطات المجمعة F1	1068	
150		اهتلاك المنشآت التقنية F2 "الغاء نتيجة التنازل للسنوات السابقة"	2815	

2/ الغاء اهتلاك قيمة نتيجة التنازل المحقق في السنة (او تعديل قيمة مخصصات الاهتلاك)

N+1/12/31				
50	50	المخصصات لاهتلاكات	681	
50		لاهتلاكات المنشآت التقنية $50 = (5 \div 500) - (3 \div 450)$ "تعديل قيمة مخصصات لاهتلاكات"	2815	

3/ اقصاء الضريبة على نتيجة التنازل

N+1/12/31				
34.50	34.50	الضرائب المؤجلة - أصول - F1 احتياطات مجمعة $(F1(23\% \times 150 = 34.50)$ تسجيل الضريبة المؤجلة - أصول -	1068	133
N+1/12/31				
11.50	11.50	فرض الضريبة المؤجلة - خصوم - F2 الضرائب المؤجلة - خصوم - $(11.50 = 50 \times \%23)$ تسجيل الضريبة المؤجلة - خصوم -	134	693

مثال تطبيقي 02

قامت الشركة M بتاريخ 01 جانفي من السنة N ، بالتنازل عن آلة للشركة F1 ب 900. و.ن. مع العلم ان الآلة تمت الحيازة عليها بتاريخ 01 جانفي من السنة N-2 بتكلفة حيازة قدرت ب 1000. و.ن. تهتك الشركة M الآلة بطريقة الاهتلاك الخطي على أساس 10 سنوات كما تود الشركة F1 اهتلاك الآلة على أساس 5 سنوات.

المطلوب

القيام بتسجيل قيود التسوية الضرورية بتاريخ N/31/12 وبتاريخ N+1/31/12 ، في اطار اجراءات عملية التجميع المحاسبي اذا علمت ان الشركة F1 يمارس عليها رقابة مشتركة وبأن نسبة مساهمة الشركة M في الشركة F1 هي 50% (حالة تجميع عن طريق الإدماج النسبي)

الاجابة النموذجية

- تكلفة الحيازة = 1000

- الاهتلاك المتراكم = $1000 \times 10/2 = 200$

- القيمة المحاسبية الصافية = 800

- سعر التنازل = 900

- نتيجة تنازل = 100

- الضريبة الواجبة الدفع = $100 \times 23\% = 23$

وعلى هذا الاساس فان قيود التسوية الضرورية بتاريخ N/31/12 تكون على النحو التالي:

1 / إقصاء نتيجة تنازل وتعديل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت بتاريخ التنازل:

N/12/31			
	50	فوائض القيمة عن خروج الأصول الثابتات الغير مالية M	752
50		المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية M	215
		$50 = 100 \times 50\%$	
		"إقصاء نتيجة التنازل"	

2/ استعادة القيمة التاريخية للتثبيت

N/12/31				
100	100	المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية F1	215	
		اهتلاك المنشآت التقنية F1	2815	
		$100=200 \times 50\%$		
		"تعديل القيمة التاريخية للتثبيت"		

3- تعديل قيمة مخصصات لاهتلاكات

N/12/31				
40	40	المخصصات لاهتلاكات F1	681	
		اهتلاك المنشآت التقنية F1	2815	
		"تعديل قيمة المخصصات لاهتلاكات"		

4- اقضاء الضريبة على نتيجة التنازل

تسجيل القيود المحاسبية السابقة يؤدي إلى:

- * انخفاض مستوى نتيجة الشركة M مما يؤدي إلى تسجيل ضريبة مؤجلة - وصول-
- * زيادة في نتيجة الشركة F1 مما يؤدي إلى تسجيل ضريبة مؤجلة - خصوم-

N/12/31				
11.50	11.50	الضرائب المؤجلة - أصول-	133	
		فرض الضرائب	692	
		المؤجلة - أصول-		
		$23\% \times 50\%$		
		$11.50=100 \times$		
		"تسجيل الضريبة المؤجلة - أصول"		

		"		
N/12/31				
9.20	9.20	فرض الضريبة المؤجلة - خصوم - الضرائب المؤجلة - خصوم - $\times 50\% \times 23\%$ 9.20=80 "تسجيل الضريبة المؤجلة - خصوم "	134	693

مثال : النتائج الجبائية لمجمع الشركات كالتالي:

N	N-1	شركة
+5000	-1000	M
-800	+800	F1
-400	-600	F2
3800	-800	النتيجة المجمعة

المطلوب المعالجة المحاسبية لأرباح علما أن معدل IBS هو 25%

الاجابة النموذجية

التسجيل المحاسبي للشركة عند N-1

N-1/12/31				
250	250	ضرائب الأرباح المؤجلة (1000×25%) فرض الضريبة المؤجلة "انبات الضريبة المؤجلة" M	692	133
N-1/12/31				
200	200	الشركاء ضرائب على الأرباح (800×%0.25) ضرائب الأرباح المجمعة "تحصيل الضرائب لشركة F1"	697	451
N-1/12/31				
150	150	ضرائب الأرباح المجمعة (600×% 25) الشركاء ضرائب على الأرباح "ديون الضرائب لشركة F2"	451	697
N-1/12/31				
50	50	فرض الضريبة المؤجلة 25% (1000-800) ضرائب الأرباح المؤجلة	133	692
N-1/12/31				
200	200	ضرائب الأرباح المجمعة الشركاء ضرائب على الأرباح "ضرائب التسييد"	451	697
N-1/12/31				
150	150	الشركاء ضرائب على الأرباح ضرائب الأرباح المجمعة "الضرائب المؤجلة على الخسائر"	697	451

حساب الضرائب المستحقة M

800	خسائر محولة N-1
3800	النتيجة
3000	الأرباح الخاضعة
750	الضرائب على أرباح الشركة IBS (25%)

التسجيل المحاسبي للشركة عند N

N/12/31				
200	200	فرض الضريبة المؤجلة ضرائب الأرباح المؤجلة " ترصيد الضرائب المؤجلة "	133	692
N/12/31				
200	200	ضرائب الأرباح المجمعة الشركاء ضرائب على الأرباح " ديون الضرائب "	451	697
N/12/31				
100	100	ضرائب الأرباح المجمعة الشركاء ضرائب على الأرباح " ديون الضرائب "	451	697
N/12/31				
750	750	ضرائب على أرباح الشركة الدولة الضرائب الأرباح على أرباح الشركات " ائلت الضريبة المستحقة "	444	695
N/12/31				
200	200	الشركاء ضرائب على الأرباح ضرائب الأرباح المجمعة " ضرائب مؤجلة على الخسائر "	697	451
N/12/31				
100	100	الشركاء ضرائب على الأرباح ضرائب الأرباح المجمعة " ضرائب مؤجلة على الخسائر "	697	451

ثالثا: توزيع الأموال الخاصة واستبعاد الأسهم:

عملية تجميع الحسابات ما هي الا استبدال أوراق المساهمة التي تظهر في ميزانية أي مؤسسة داخلية في محيط التجميع بما يقابلها من رؤوس الاموال الخاصة للشركة المجمعة وبالتالي يتم إظهار حصة الشركة المجمعة لقاء هذه الاسهم.

وتعتبر هذه المرحلة هي آخر مرحلة من مراحل التجميع المحاسبي ،حيث ان الحسابات المجمعة المتحصل عليها بعد مرحلة الإقصاء لا تعطينا اية معلومة على امتلاك رأسمال من طرف الشركات المجمعة. فان الشركة القائمة بالتجميع تملك كل سندات المساهمة للشركات الداخلة في محيط التجميع، وحتى تتمكن من حصول على الصورة الصادقة للمجمع يجب توزيع رأسمال ونتيجة المجمع بين النوعين المختلفين من فوائد الأغلبية وفوائد الأقلية. وباختصار، تمثل عملية توزيع الاموال الخاصة آخر مرحلة من مراحل التجميع المحاسبي حيث تتمثل في:

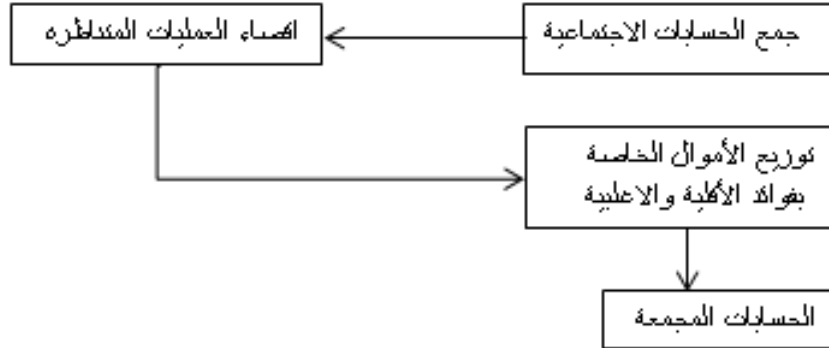
* استبعاد سندات المساهمة للشركة القائمة بالتجميع.

* تقاسم (partager) احتياطات ونتيجة الشركة موضوع التجميع المحاسبي (La société

(consolidée)

وهذه المرحلة يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم 22: مرحلة التوزيع .



مثال تطبيقي: طريقة الإدماج الكلي:

تمتلك الشركة M 60% من رأسمال من الشركة F، وفيما يلي الميزانية المجمعة بتاريخ N/31/12 اذا

علمت بان :

- * سندات مساهمة الشركة M في الشركة F تبلغ 300 و.ن.
- * يضم رأسمال الذي يظهر في الميزانية المجمعة قيمة 500 و.ن. تمثل رأسمال الشركة F.
- * تضم الاحتياطات التي تظهر في الميزانية المجمعة قيمه 500 و.ن. تمثل احتياطات الشركة.
- * تضم النتيجة التي تظهر في الميزانية المجمعة قيمة 100 و.ن. تمثل نتيجة الشركة F.

المطلوب

- القيام بتسجيل قيود التوزيع الضرورية بتاريخ N/12/31.
- اعداد الميزانية المجمعة بتاريخ N/12/31 بعد عملية توزيع.

الميزانية المجمعة بتاريخ N/12/31 (F+M)			
المجموع	الخصوم	المجموع	الأصول
ع			
2000	الرأسمال المدمج	3000	أصول مثبتة
1500	الاحتياطات	300	سندات
300	المجمعة	1700	المساهمة
1200	النتيجة المجمعة		أصول

	الديون		متداولة
5000	المجموع	5000	المجموع

الاجابة النموذجية

الغاء سندات المساهمة وتوزيع نتيجة الشركة F.

N/12/31			
500	رأسمال F		101
500	احتياطات F		106
100	نتيجة F		12
300	سندات المساهمة M		26
60	نتيجة M (100 × 60%)		12
300	احتياطات المجمع		1068
40	نتيجة الأقلية (500 × 60%)		12
400	فوائد (حصة الأقلية)		104
	"الغاء سندات المساهمة وتوزيع نتيجة الشركة "		

* فوائد (حصة الأقلية) = 440

- رأسمال الأقلية = 200 = 500 × 40%

- احتياطات الأقلية = 200 = 500 × 40%

- نتيجة الأقلية = 40 = 100 × 40%

* الميزانية المجمعة بتاريخ N/12/31 بعد عملية التوزيع.

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
1500	راسمال	3000	أصول مثبتة
1300	احتياطات المجمع	-	سندات المساهمة
260	نتيجة المجمع	1700	أصول متداولة
440	فوائد (حصة الأقلية)		

1200	الديون		
4700	المجموع	4700	المجموع

مثال تطبيقي 02 (طريقه تكامل نسبي)

تمتلك الشركة 25% من رأسمال الشركة F، والتي توجد تحت مراقبة مشتركة مع شركات اخرى خارج محيط التجميع، وفيما يلي الميزانية المجمعة بتاريخ N/12/31
إذا علمت بان:

- سندات المساهمة لشركة M في الشركة F تبلغ 100 و.ن.
 - يضم رأسمال الذي يظهر في الميزانية المجمعة قيمة 100 و.ن. تمثل رأسمال الشركة F.
 - تضم الاحتياطات التي تظهر في الميزانية المجمعة قيمه 50 و.ن. تمثل احتياطات الشركة F.
 - تضم النتيجة التي تظهر في الميزانية المجمع قيمة 20 و.ن. تمثل نتيجة الشركة F.
- المطلوب :

- القيام بتسجيل قيود التوزيع الضرورية بتاريخ N./12/31
- إعداد الميزانية المجمعة بتاريخ N/12/31 بعد عمليه التوزيع.

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1100	راسمال	1500	أصول مثبتة
250	احتياطات المجمع	100	سندات المساهمة
120	نتيجة المجمع	670	أصول متداولة
800	الديون		
2270	المجموع	2270	المجموع

الاجابة النموذجية:

إلغاء سندات المساهمة وتوزيع نتيجة الشركة F

N/12/31				
	100	رأسمال F		101
	50	احتياطات F		106
	20	النتيجة F		12
100		سندات المساهمة M		26
20		نتيجة المجمع		12
50		احتياطات المجمع		106
		"الغاء سندات المساهمة و توزيع نتيجة الشركة F"		

الميزانية المجمعة بتاريخ N/31/12 بعد عملية التوزيع

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
1000	رأسمال	1500	أصول مثبتة
250	احتياطات المجمع	670	أصول متداولة
120	نتيجة المجمع		
800	الديون		
2170	المجموع	2170	المجموع

مثال تطبيقي 03: طريقة المعادلة

تساهم الشركة الأم M في الشركة الشقيقة F1 وذلك بامتلاكها 20% من حقوق التصويت حيث تطبق هذه الشركة تأثيرا ملحوظا على الشركة الشقيقة F1.

المطلوب: القيام بتسجيل قيود التوزيع الضرورية وإعداد الميزانية المجمعة بتاريخ N/31/12

الاجابة النموذجية

1- ميزانية الشركة الام M

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
600	رأسمال	1940	أصول مثبتة
200	احتياطات	60	سندات المساهمة F
100	النتيجة		
1100	الديون		
	المجموع		المجموع

2- ميزانية الشركة التابعة F

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
300	رأسمال	1000	أصول مثبتة
100	احتياطات المجمع		
50	نتيجة المجمع		
550	الديون		
1000	المجموع	1000	المجموع

في حالة تطبيق طريقة المعادلة لا يوجد الغاء لسندات المساهمة ولا توزيع للأموال الخاصة والنتيجة، وإنما يتعلق الأمر فقط بإعادة التقييم لسندات المساهمة وفقا للوضعية الصافية للشركة F .

في ظل طريقه المعادلة يتم استبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة المملوكة من طرف الشركة الأم M والتي تساوي 60 مليون د.ج في حصة لرأسمال الخاص (بما في ذلك نتيجة الدورة) في الشركة F .

وهذه الحصة تساوي $90 = (50+100+300) \times 20\%$

60	قيمة الاكتساب
20	حصة الشركة M في الاحتياطات المجمعة
10	حصة الشركة M في نتيجة الدورة.
90	المجموع

الميزانية المجمعة في تاريخ N/ 31/12

N/12/31			
	90	سندات المعادلة	26
60		سندات المساهمة M	26
10		نتيجة المجموع	12
20		احتياطات المجموع	106
		"الغاء سندات المساهمة و توزيع نتيجة الشركة F "	

ميزانية المجموع في N/12/31

الشركة M			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
600	راسمال	1940	أصول مثبتة
220	احتياطات	90	سندات المساهمة
110	النتيجة		
1100	الديون		
2030	المجموع	2030	المجموع

ويمكن تلخيص كل المراحل الأربعة السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 23: مراحل مسار التجميع المحاسبي



المطلب 03 : مقارنة مراحل تجميع المحاسبين في مجمع سونلغاز مع معايير المحاسبة الدولية:

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض جدول يُبين إجراءات التجميع المعتمدة في مجمع سونلغاز التي

تستند على النظام المحاسبي المالي و مقارنتها بما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية.

جدول رقم 25-II: مقارنة مراحل التجميع في مجمع سونلغاز مع معايير المحاسبة الدولية

البيان	معايير المحاسبة	مجمع سونلغاز
القائم المالية المنفصلة	تضمنها معيار المحاسبة الدولية 27 (القوائم المالية المفصلة) حيث نصت على متطلبات خاصة بالمحاسبة والإفصاح عن الاستثمار في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة عندما تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية مجمعة.	لا يقوم مجمع سونلغاز بتطبيق ما تضمنه المعيار 27 لأنه لا يقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة.
طريقة التجميع بالمعادلة	يتطلب معيار المحاسبة الدولية 28 (الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة) تطبيق طريقة التجميع بالمعادلة على الشركات الزميلة التي تمارس عليها الشركة الام تأثيرهما عندما تكون نسبة التملك تتراوح بين 20% و 50% من حقوق التصويت	لا يطبق مجمع سونلغاز طريقة التجميع بالمعادلة لأنه ليس لديه شركات زميلة.
طريقة التجميع الكلي	حسب الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 فان الشركات التي تفوق نسبة المساهمة 50% فيها تطبق عليها طريقة التجميع الكلي	يطبق مجمع سونلغاز طريقة التجميع الكلي على كل شركاته لان نسبة مساهمة الشركة الام في شركاتها تابعة اكبر من 50%
اعداد القوائم المالية المجمعة	حسب الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 يجب على الشركة الام اعداد وعرض القوائم المالية المجمعة.	يقوم مجمع سونلغاز بتجميع القوائم المالية الفردية للشركات الداخلة في محيط التجميع و عرضها في شكل قوائم مالية مجمعة بعد معالجتها.
قياس حقوق الاقلية	حسب الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 تقاي حقوق الأقلية بإحدى الطريقتين : - على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لاسهم حقوق الأقلية) - على أساس الحصة النسبية للحقوق الغير المسيطر عليها.	يعتمد مجمع سونلغاز في قياس حقوق الملكية على الحصة النسبية للحقوق الغير المسيطر عليها.
عرض حقوق الاقلية	حسب الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 يجب على الشركة الام عرض حقوق الأقلية في الميزانية المجمعة ضمن حقوق الملكية وبشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الام.	يُعرض حقوق الأقلية في الميزانية المجمعة بشكل منفصل عن حقوق الملكية لمالكي الشركة الام.
طريقة حقوق الملكية	تضمنها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11	لا يطبقها مجمع سونلغاز.

يتضح لنا من خلال الجدول أن إجراءات التجميع التي يطبقها مجمع سونلغاز غير متوافقة مع إجراءات

التجميع المحاسبي الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS. وهذا يعود الى ان المجمع يطبق

إجراءات التجميع المحاسبي التي نص عليها النظام المحاسبي المالي الذي بدوره لا يواكب التعديلات التي

طرأت على المعايير المحاسبية الدولية.

خلاصة الفصل:

من خلال عرض ودراسة إجراءات التجميع المحاسبي المطبقة من طرف مجمع سونلغاز ومقارنة هذه الإجراءات مع ما جاء في معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS الخاصة بالتجميع، توصلنا الى ان التجميع المحاسبي هو استبدال سندات المساهمة والمتمثلة في أصول الشركة بالحصة الصافية للشركات المرتبطة بها، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث طرق للتجميع المحاسبي: الإدماج الكلي، النسبي، طريقة المعادلة.

تطبيق طريقة الإدماج الكلي على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم مراقبة مطلقة، تسمح باخذ كل الملكية من الناحية المالية، ونتيجة مجموعة الشركات وكأنها تمثل كيان واحد.

وتهدف هذه الطريقة الى تجميع حسابات الميزانية حسابات النتائج لكل الشركات الداخلة لمحيط التجميع في حسابات الشركة المجمعة (في الشركة الام) وتمس جميع عناصر الأصول والخصوم وكذا الإيرادات والنفقات للشركات التابعة، وذلك لمعرفة الأهمية الحقيقية لكل عنصر بالنسبة للمجموعة الاقتصادية ككل لهذا فهي تعتبر طريقة شاملة.

ووفقا لطريقة الادماج النسبي فإنه يتم تجميع الحسابات جزئيا بحسب نسبة الفائدة التي تعود للشركة القائمة بالتجميع، وتعطي هذه الطريقة صوره اقتصاديه وماليه مصغرة عن المؤسسات المجمعة مقارنة بطريقة الإدماج الكلي لأنها تُظهر فقط نصيب الشركة القائمة بالتجميع دون نصيب أقلية المساهمين. أما طريقة المعادلة فهي طريقة محاسبية تطبق على المؤسسات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، وهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها وهي عبارة عن سندات مساهمة في الشركة الشقيقة والتي تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافئها في الحالة الصافية لهذا الفرع.

ويتلخص مسار التجميع المحاسبي (Le processus de consolidation) للقوائم المالية للمجمع والشركات التابعة له في الخطوات التالية:

- * تجانس حسابات القوائم المالية.
- * إدماج حسابات القوائم المالية.
- * إقصاء العمليات الداخلية في المجمع.
- * توزيع الأموال الخاصة واستبعاد الاسهم.

خاتمة

من خلال تناولنا لموضوع محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية، الدولية تبين لنا أن الشركات لكي تضمن بقائها وتكون قادرة على المنافسة تقوم بإنشاء مجمع الشركات، وهو عبارة عن عدة شركات لكل منها كيائها القانوني وترتبط فيما بينها بالمساهمات في رأسمالها تتر أسهم الشركة الأم التي تسيطر وتراقب باقي الشركات الفرعية. وللوصول إلى قوائم مالية تعكس مصداقية نتائج المجمع في ككل. كأنه وحدة اقتصادية واحدة لأبد من استخدام تقنية التجميع المحاسبي حيث تقوم هذه التقنية على تشكيل حسابات مضبوطة وذلك من خلال تجميع القوائم المالية الفردية للشركات الداخلة في محيط التجميع بعد معالجتها للحصول في الأخير على قوائم مالية مجمعة، وهذه الأخيرة تحظى باهتمام متزايد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذي قام بإصدار مجموعة من المعايير الخاصة بالتجميع المحاسبي.

ولمواكبة هذه التطورات قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية والذي يهدف الى تحقيق التوافق بين القواعد والمبادئ المتعلقة بإعداد القوائم المالية والتقارير المالية مع المبادئ والقواعد المتعارف عليها.

1- اختبار صحة الفرضيات:

01- تم تأكيد الفرضية الأولى التي تنص على أن معايير المحاسبة الدولية تتوافق مع النظام المحاسبي في إطار محاسبة مجمع الشركات لان معايير المحاسبة الدولية تتميز بالمرونة والحركية مما يجعلها تساير التطورات في مجال الأعمال على الصعيد الدولي وذلك من خلال إخضاعها للتحسين والتنقيح المستمر.

02- ثم تأكيد الفرضية الثانية التي تنص على أن إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة مجمع سونلغاز تخضع للقواعد والإجراءات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي وهي تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، إذ تبين لنا من خلال دراستنا التطبيقية أن مجمع سونلغاز يعتمد في إعداد قوائمه المالية المجمعة على قواعد وإجراءات النظام المحاسبي المالي التي بدورها تتوافق مع قواعد وإجراءات المحاسبة الدولية المعتمدة في إطار محاسبة المجمعات.

2- نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا الى النتائج التالية:

01- نتائج الدراسة النظرية:

الخاتمة

- من طرق التجميع المحاسب المعتمد في النظام المحاسبي هي طريقة التكامل الشامل، أما بالنسبة للمعايير فيعتمد على طريقتين السابقتين بالإضافة إلى طريقة التوحيد النسبي.
 - تقدم القوائم المالية المجمع الصورة الحقيقية والصدقا للوضع المالية للمجمع كانه شركة واحدة.
 - عدم مسايرة النظام المحاسبي للتغيرات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية فيما يخص مجمع الشركات.
 - من مزايا مجمع للشركات الشخصية المعنوية للشركات التابعة له.
 - الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة تسمى شركات تابعة، والتي تمارس عليها الرقابة مشتركة تسمى مشاريع مشتركة، والتي تمارس عليها تأثيرا ملموسا تسمى الشركات زميله.
- 02- النتائج التطبيقية
- تتوافق قواعد وإجراءات التجميع المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع قواعد وإجراءات المعايير المحاسبية الدولية في إطار محاسبة المجمعات.
 - يعتمد مجمع سونلغاز طريقة التجميع الكلي لأن الشركات الداخلة في محيط التجميع يطبق رقابة مطلقة.
 - يعتمد مجمع سونلغاز في إعداد قوائمه المالية المجمع على قواعد وإجراءات النظام المحاسبي المالي.
- 03- الاقتراحات والتوصيات
- على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات:
- يجب على الجزائر أن تضع معايير محاسبية وطنية خاصة بها لتتلاءم مع بيئتها الاقتصادية.
 - لابد من تحيين النصوص التشريعية المتعلقة بتكوين مجمع الشركات حتى لا تصبح حكرا فقط على شركات المساهمة.
 - ضرورة اكتساب النظام المحاسبي المالي درجة من المرونة.
 - لابد من تحيين النصوص التشريعي المتعلقة بالتجميع المحاسبي في النظام المحاسبي المالي لأنها مستمدة من معايير تم الغائها او تعديلها بعد تطبيق هذا النظام.
- 04- افاق الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع نقترح جملة من المواضيع التي تكون مكملة لهذه الدراسة:

- * أثر محيط تجميع والتغيير نسب المساهمة على طريقة التجميع.
- * دراسة مقارنة لإجراءات وقواعد التجميع المحاسبي في دول المغرب العربي.
- * اعداد القوائم المالية المجمعمة وتدقيقها وفق معايير التدقيق الجزائرية.

قائمة المصادر و المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1- الكتب

- * بسيوني شحاتة احمد والسيد سليمان محمود ،المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة للطبع والنشر الإسكندرية 2000.
- * عبد العال حماد طارق ،معايير المحاسبية الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الأردن 2008.
- * وليد زكريا صيام ،وائل عوده العكشة، محاسبة الشركات (اشخاص واموال) الطبعة 2 دار المسيرة للنشر والتوزيع الأردن، 2002.
- * صادق الحسيني ،المحاسبة في شركات الأشخاص، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية 2006.
- * حميدات جمعة ،خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ،الأردن 2014.
- * فوزي محمد سامي ،الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان 2012.
- * محمد ابو نصار، جمعة حميدات ،معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي ،الجوانب النظرية دار وائل للنشر الطبعة الثالثة، الاردن 2016.
- * خالد جمال جعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، طبعة أولى، دار النشر والتوزيع 2011.
- * حسين القاضي ،مأمون حمدان ،المحاسبة الدولية ومعاييرها، طبعه 2 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع 2011.
- * صلاح حواس ،المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للنشر والتوزيع الجزائر 2011.
- 2- الأطروحات والمذكرات:
- * زيدي امال ،النظام القانوني لتجمع الشركات ،دراسة مقارنة ،مذكرة دكتوراه ،كلية العلوم، جامعة قسنطينة 2013./2014.
- * جلال لميس ،محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، دراسة حالة مجمع سونلغاز - عين تموشنت -مذكرة ماستر .

قائمة المصادر و المراجع

- * برو خير الدين ،القوائم المالية المجمع وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي،
مذكرة ماستر ،جامعة الحاج لخضر باتنة 2016 / 2017.
- * كنزة زيتوني ،دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات ،دراسة حالة (الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا
الجزائر) مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 2004 / 2005.
- * نعيجي عبد الكريم ،مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع
الشركات، دراسة ميدانية مذكرة الدكتوراه بجامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان 2016 / 2017.
- * بقاص خديجة، المعالج لعمليات التوحيد والاندماج في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر
جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي 2013 / 2014.
- * تالي سمية، هيكلية مجمع الشركات مذكرة ماستر ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة 2014 / 2015.
- * بوكليخة ياسين ،تيار خليل ،مجمع الشركات وقوائمه المالية المندمجة وفقا للنظام المحاسبي المالي،
مذكرة ماستر 2012 / 2013 .
- * فريال امال اوماطة، تقنية تجميع الحسابات -دراسة حالة شركة سونلغاز ،مذكرة ماجستير كلية العلوم
الاقتصادية ،جامعة الجزائر 2001 / 2002.
- * حسينة بركات ،مجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري، مذكرة ماجستير، فرع قانون الاعمال،
كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 2009 / 2010.
- * عبد الرحمن خالد ،القوائم المالية المجمع، دراسة حالة في شركة تسيير المساهمات، مذكرة ماستر
جامع بومرداس 2016 / 2017.
- * بلعربي نوال ،القوائم المالية المجمع في ظل النظام المالي المحاسبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة
ماستر أكاديمي، جامعه عبد الحميد بن باديس ،مستغانم 2014 / 2015.
- * بلقايد خملول محمد ،إعداد وعرض القوائم المالية المجمع وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية،
دراسة حالة مجموعة من الشركات المجمع الجزائرية- رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة، جامع محمد
خضير، بسكرة 2019 / 2020 .
- * تخنوني امال ،الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي و المتغيرات المحاسبية
الدولية- أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 1،
2018 / 2019.

قائمة المصادر و المراجع

- * شنوف حمزة، قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعة المعدلة وفق النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي، دراسة حالة مجمع سونلغاز خلال المرحلة الانتقالية 2009، مذكرة الدكتوراه جامعة قاصدي مرباح، ورقة 2016 / 2017.
- * صامري خالد، القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2012 / 2013.
- * بالراقي التجاني، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01 - 2017 - 2018 .
- * الجوزي، محاضرة مقياس معايير الإبلاغ المالي الدولية، ماستر عن بعد، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03 - 2016 / 2017.
- 3- المجالات والدوريات:
- * سي محمد لخضر، الترتيبات القانونية والمحاسبية لمعالجة القوائم المالية المجمعة. دراسة حالة مجمع سوفيتال بجاية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المركز الجامعي بريكة.
- * طيار خليل ،بن عيشة باديس ،تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة العدد 16، 2016.
- * كحلوش امينه ويحياوي ونصيره ،تحقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير للتدقيق، مجلة الابعاد الاقتصادية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس العدد 8 - 2018.
- * عريوة رشيد ،الحسابات المجمعة بين نظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة لعدد 18 - 2017.
- * سعيداني محمد السعيد ورزيقات بكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، دراسة تحليلية تقييمية ،مجلة شعار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي الونشريسي تيسمسيلت ،لعدد 3 - 2018.
- * قاشي علال، النظام القانوني لمجمع الشركات ،جامعة البليدة العدد 01 - 2020.
- * اصيله العمري ،التجميع المحاسبي للقوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومتطلبات المعيار رقم 10 ،مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر العدد 46 - 2017.
- * جميلة مدور ،استراتيجية الشركة الأم والشركة القابضة في الاستثمار الاجنبي ومصالح الدول المضيفة، مجلة الحقوق والحريات العدد 3 ،ديسمبر 2016.

قائمة المصادر و المراجع

- * بن يوسف خلف الله، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، العدد 07-2017.
- 4- الملتقيات:
- * جوادي توفيق، إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر و تكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر المنعقد بجامعة قاصدي مرباح، ورقلة يومي 29 و30 نوفمبر 2011.
- * خالد جمال جعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل في أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 24 و25 نوفمبر 2014.
- 5- القوانين والتنظيمات
- * المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ماي 2008 الموافق ل 20 جمال الأول 1429، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي المؤرخ في 28 ماي 2008 الموافق ل 22 جمادى الأول 1429، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27 المادة 41.
- * الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009.
- * الجريدة الرسمية رقم 87 المؤرخة في 30 شعبان 1420، قرار مؤرخ في 29 أكتوبر 1999.
- * الجزائر الجريدة الرسمية رقم 91 المؤرخ في رمضان 1420، قرار مؤرخ في 22 ديسمبر 1999.
- * الجزائر - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 132-02 رقم 19، الصادرة في 25 مارس 2009.
- * الجزائر - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 19 ديسمبر 1975، العدد 101.
- * قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- * قانون الرسم على رقم الأعمال.
- * الأمر رقم 99-05 المؤرخ في الجريدة الرسمية العدد 08 الصادرة في 1999/12/8.
- * الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 1996/12/9 المتضمن القانون التجاري الصادر في الجريدة الرسمية الصادرة 1996/12/11 العدد 77 .

ثانيا مراجع باللغة الأجنبية

- * Chérif- Jacques Allali, comptes du groupe – consolidation des comptes– consolidation des comptes manuels et applications DSCG UE 4 comptabilité et audit: comptes consolidés– règlement CRC 99– 02 et norme IFRS– mars 2014, édition 2014–2015, France.
- * France guiramand, Alin Héraud, droit des sociétés, 6e édition édition Dunod, France 1999.
 - *Mohamed cid ben Aibouche,la comptabilité des sociétés, office des publications universitaires Alger 2007.
- * Philippe Dandon, mise en place d'une consolidation, édition Paris,France 1990.
 - * Pigé et Benoît, la comptabilité générale édition EMS, management et société, France, octobre 2000.
- * Toulon Frédéric, vocabulaire économique édition Bouchère, Alger, 1996 p 63.
 - * Yves–Gayom, droit des affaires, 9e édition economica, France 1996.
- * Anne le manche et Catherine Maillet , normes comptables internationales IAS / IFRS ,Berti édition, Alger 2009.
 - * Béatrice et Francis Grand Guillot, la console
- * Mustapha Tifouche, le régime fiscal des groupe de sociétés, mémoire de fin d'études, institut d'économie douanière et fiscale promotion 1997–1999.
- * règlement numéro 99– 02 du 29 avril 1999 relatif au compte consolidé des sociétés commerciales et entreprises publiques, France.

ثالثا مواقع الانترنت

Www..focusifrs.com

*www.accdaham.com

* www.iasplus.com

* www.ifrs.org

*هامش يوسف مطبوعة علمية بعنوان محاسبة المجموعات مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص ماليه ومحاسبه جامعة الجزائر 3.

ملاحق

SOCIETE SONELGAZ-Distribution			EXERCIC 2017		
CENTRE DD AIN TEMOUCHENT			E		
			DATE 44972.408969907556		
BILAN ACTIF			Définitif		
ACTIF	note	brut 2017	amort 2017	2017	2016
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		12 612 290,62		12 612 290,62	0,00
Agencements et aménagements de terrains		9 857 979,70	2 796 456,44	7 061 523,26	0,00
Constructions (Batiments et ouvrages)		524 587 217,68	53 387 410,76	471 199 806,92	0,00
Installations techniques, matériel et outillage		9 544 045 232,20	4 072 387 149,24	5 471 658 082,96	0,00
Autres immobilisations corporelles		2 044 946 095,79	878 975 055,96	1 165 971 039,83	0,00
Immobilisations en cours		1 783 394 899,86		1 783 394 899,86	0,00
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		13 919 443 715,85	5 007 546 072,40	8 911 897 643,45	0,00
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		4 984 441,00		4 984 441,00	0,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 029 949 485,21	37 955 859,16	991 993 626,05	0,00
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		11 248 779,16	1 349 138,23	9 899 640,93	0,00
Impôts		14 438 278,22		14 438 278,22	0,00
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		160 842 139,56	1 163 124,35	159 679 015,21	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		1 221 463 123,15	40 468 121,74	1 180 995 001,41	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF		15 140 906 839,00	5 048 014 194,14	10 092 892 644,86	0,00

mercredi 15 février

1

CENTRE DD AIN TEMOUCHENT

DATE 44972.408935185056

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		86 587 180,16	0,00
Résultat net		0,00	0,00
compte de liaison**		6 243 609 534,83	0,00
TOTAL CAPITAUX PROPRES		6 330 196 714,99	0,00
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		118 853 528,42	0,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 112 245 203,67	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 231 098 732,09	0,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		348 068 735,90	0,00
Impôts		49 219 964,66	0,00
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 134 308 497,22	0,00
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 531 597 197,78	0,00
TOTAL GENERAL PASSIF		10 092 892 644,86	0,00

mercredi 15 février

1

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2018

CENTRE DD AIN TEMOUCHENT

E
DATE 44972.40907407412

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	not	brut 2018	amort 2018	2018	2017
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		12 612 290,62		12 612 290,62	12 612 290,62
Agencements et aménagements de terrains		9 857 979,70	3 015 708,76	6 842 270,94	7 061 523,26
Constructions (Batiments et ouvrages)		524 587 217,68	63 799 783,59	460 787 434,09	471 199 806,92
Installations techniques, matériel et outillage		10 796 222 445,27	4 447 845 062,49	6 348 377 382,78	5 471 658 082,96
Autres immobilisations corporelles		1 775 203 206,61	993 764 205,38	781 439 001,23	1 165 971 039,83
Immobilisations en cours		1 360 986 990,03		1 360 986 990,03	1 783 394 899,86
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		14 479 470 129,91	5 508 424 760,22	8 971 045 369,69	8 911 897 643,45
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		4 984 441,00		4 984 441,00	4 984 441,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 018 866 941,28	25 799 731,67	993 067 209,61	991 993 626,05
Créances sur sociétés du groupe et associées		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		12 374 157,61	1 349 138,23	11 025 019,38	9 899 640,93
Impôts		22 261 042,33		22 261 042,33	14 438 278,22
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		211 712 506,50	1 163 124,35	210 549 382,15	159 679 015,21
TOTAL ACTIF COURANT		1 270 199 088,72	28 311 994,25	1 241 887 094,47	1 180 995 001,41
TOTAL GENERAL ACTIF		15 749 669 218,63	5 536 736 754,47	10 212 932 464,16	#####

mercredi 15 février

1

CENTRE DD AIN TEMOUCHENT

DATE 44972.40902777761

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2018	2017
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		86 587 180,16	86 587 180,16
Résultat net		0,00	0,00
compte de liaison**		6 022 964 428,20	6 243 609 534,83
TOTAL CAPITAUX PROPRES		6 109 551 608,36	6 330 196 714,99
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		134 035 591,04	118 853 528,42
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 512 415 924,38	2 112 245 203,67
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 646 451 515,42	2 231 098 732,09
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		320 729 051,55	348 068 735,90
Impôts		27 864 758,02	49 219 964,66
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 108 335 528,81	1 134 308 497,22
Trésorerie passif		2,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 456 929 340,38	1 531 597 197,78
TOTAL GENERAL PASSIF		10 212 932 464,16	10 092 892 644,86

mercredi 15 février

1

SOCIETE SONELGAZ-Distribution
CENTRE DO AIN TEMOUCHENT

EXERCICE 2019
E
DATE 44972.40914351866

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	NOT	brut 2019	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		12 612 290,82		12 612 290,82	12 612 290,82
Agencements et aménagements de terrains		13 098 519,29	3 306 973,06	9 791 546,14	6 642 270,94
Constructions (Batiments et ouvrages)		547 566 538,48	83 054 300,73	464 482 237,67	460 767 434,69
Installations techniques, matériel et outillage		11 069 736 967,56	4 655 079 811,39	7 014 657 156,17	6 348 377 382,78
Autres immobilisations corporelles		1 842 967 159,25	1 078 171 703,43	764 795 455,82	761 438 601,23
Immobilisations en cours		2 053 864 229,33		2 053 864 229,33	1 360 886 896,83
Immobilisations financières					
titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		18 039 086 784,36	8 019 612 789,61	10 319 772 915,75	9 071 646 369,69
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		10 934 441,00		10 934 441,00	4 964 441,00
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 483 052 718,19	23 384 780,88	1 459 667 919,21	960 867 209,61
Créances sur sociétés du groupe et associées		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		3 967 258,76	1 349 108,23	2 618 129,53	11 625 918,38
Impôts		63 280 473,67		63 280 473,67	22 261 942,33
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		206 815 161,58	1 137 975,65	205 677 185,93	210 549 382,15
TOTAL ACTIF COURANT		1 787 970 053,40	25 671 912,86	1 762 098 140,54	1 241 667 694,41
TOTAL GENERAL ACTIF		19 127 056 757,76	8 045 484 701,47	12 981 871 056,29	10 313 314 064,10

mercredi 15 février

1

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2019

CENTRE DD AIN TEMOUCHENT

E

DATE 44972.40910879616

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF		2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		86 587 180,16	86 587 180,16
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		14 778 206,31	0,00
compte de liaison**		6 190 238 087,53	6 022 964 428,20
TOTAL CAPITAUX PROPRES		6 291 603 474,00	6 109 551 608,36
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		155 908 538,14	134 035 591,04
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 586 692 593,44	2 512 415 924,38
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 742 601 131,58	2 646 451 515,42
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 399 692 633,38	320 729 051,55
Impôts		35 682 285,07	27 864 758,02
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 612 291 532,26	1 108 335 528,81
Trésorerie passif		0,00	2,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		3 047 666 450,71	1 456 929 340,38
TOTAL GENERAL PASSIF		12 081 871 056,29	10 212 932 464,16

mercredi 15 février

1

CENTRE DD AIN TEMOUCHENT		DATE 44970.40040509263	
COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE		Définitif	
	note	2017	2016
Ventes et produits annexes		3 793 544 299,45	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		3 793 544 299,45	0,00
Achats consommés		- 2 946 378 465,60	0,00
Services extérieures et autres consommations		- 964 224 273,18	0,00
II - Consommation de l'exercice		- 3 910 602 738,78	0,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 117 058 439,33	0,00
Charges de personnel		- 563 686 388,03	0,00
Impôts, taxes et versements assimilés		- 63 232 889,97	0,00
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 743 977 717,33	0,00
Autres produits opérationnels		108 413 688,45	0,00
Autres charges opérationnelles		- 7 585 707,56	0,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 613 942 548,80	0,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		15 103 252,79	0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 241 989 032,45	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		- 1 241 989 032,45	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		3 917 061 240,69	0,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		- 5 159 050 273,14	0,00
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES		- 1 241 989 032,45	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 241 989 032,45	0,00

lundi 13 février

1

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2018	2017
Ventes et produits annexes		3 857 666 752,48	3 793 544 299,45
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		3 857 666 752,48	3 793 544 299,45
Achats consommés		- 107 153 634,93	- 2 946 378 465,60
Services extérieures et autres consommations		- 190 364 452,62	- 964 224 273,18
II - Consommation de l'exercice		- 4 249 555 059,47	- 3 910 602 738,78
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 391 888 306,99	- 117 058 439,33
Charges de personnel		- 549 859 930,11	- 563 686 388,03
Impôts, taxes et versements assimilés		- 62 779 350,25	- 63 232 889,97
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 1 004 527 587,35	- 743 977 717,33
Autres produits opérationnels		110 434 197,37	108 413 688,45
Autres charges opérationnelles		- 177 800,00	- 7 585 707,56
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 545 278 040,02	- 613 942 548,80
Reprise sur pertes de valeur et provisions		12 896 680,83	15 103 252,79
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 426 652 549,17	- 1 241 989 032,45
Prestations reçues frais financiers		- 866 154,03	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		- 866 154,03	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		- 1 427 518 703,20	- 1 241 989 032,45
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		3 980 997 630,68	3 917 061 240,69
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		- 5 408 516 333,88	- 5 159 050 273,14
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES		- 1 427 518 703,20	- 1 241 989 032,45
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 427 518 703,20	- 1 241 989 032,45

lundi 13 février

1

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2019

CENTRE DD AIN TEMOUCHENT

E

DATE 44970.40589120379

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		3 943 181 729,93	3 857 666 752,48
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		3 943 181 729,93	3 857 666 752,48
Achats consommés		- 34 208 831,09	- 107 153 634,93
Services extérieures et autres consommations		- 229 503 237,08	- 190 364 452,62
II - Consommation de l'exercice		- 4 010 788 886,15	- 4 249 555 059,47
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 67 607 156,22	- 391 888 306,99
Charges de personnel		- 663 818 691,74	- 549 859 930,11
Impôts, taxes et versements assimilés		- 65 332 124,73	- 62 779 350,25
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 796 757 972,69	- 1 004 527 587,35
Autres produits opérationnels		207 335 034,70	110 434 197,37
Autres charges opérationnelles		- 2 886 197,53	- 177 800,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 494 814 800,18	- 545 278 040,02
Reprise sur pertes de valeur et provisions		4 766 649,24	12 896 680,83
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 082 357 286,46	- 1 426 652 549,17
Prestations reçues frais financiers		0,00	- 866 154,03
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	- 866 154,03
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		- 1 082 357 286,46	- 1 427 518 703,20
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		4 155 283 413,87	3 980 997 630,68
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		- 5 237 640 700,33	- 5 408 516 333,88
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES		- 1 082 357 286,46	- 1 427 518 703,20
Eléments extraordinaires (charges)		0,00	0,00
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		- 16 501 931,59	0,00
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 098 859 218,05	- 1 427 518 703,20

lundi 13 février

1

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2017

CENTRE DD AIN TEMOUCHENT

DATE 44970.406793981325

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)

Définitif

	note	2017	2016
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		4 472 600 413,23	0,00
Autres encaissements		131 474 053,78	0,00
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		230 979 730,63	0,00
Autres décaissements		130 993 698,17	0,00
Intérêts et autres frais financiers payés		494 791,28	0,00
Autres impôts payés		57 240 711,50	0,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		4 184 365 535,43	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		4 184 365 535,43	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		713 218 538,58	0,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 713 218 538,58	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		15 681 614,30	0,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		0,00	0,00
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe			
inter-unité encaissements		1 198 779 746,10	0,00
inter-unité décaissements		4 524 766 217,69	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 3 310 304 857,29	0,00
Ecarts dûs à des erreurs de comptabilisation			
Variation de trésorerie de la période		160 842 139,56	0,00
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		0,00	0,00
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		160 842 139,56	0,00
Variation de trésorerie de la période		160 842 139,56	0,00

lundi 13 février

1

SOCIETE SONELGAZ-Distribution		EXERCICE	2018
CENTRE DD AIN TEMOUCHENT		DATE	44970.406828703824
TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)			Définitif
	note	2018	2017
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		4 780 977 615,77	4 472 600 413,23
Autres encaissements		2 215 331,01	131 474 053,78
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		258 270 565,84	230 979 730,63
Autres décaissements		141 055 573,72	130 993 698,17
Intérêts et autres frais financiers payés		503 637,34	494 791,28
Autres impôts payés		61 564 107,50	57 240 711,50
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		4 321 799 062,38	4 184 365 535,43
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		4 321 799 062,38	4 184 365 535,43
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou		686 099 103,40	713 218 538,58
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités		- 686 099 103,40	- 713 218 538,58
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		15 997 511,98	15 681 614,30
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		0,00	0,00
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe			
inter-unité encaissements		1 519 990 913,40	1 198 779 746,10
inter-unité décaissements		5 120 818 019,42	4 524 766 217,69
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 3 584 829 594,04	- 3 310 304 857,29
Ecart dû à des erreurs de comptabilisation			
Variation de trésorerie de la période		50 870 364,94	160 842 139,56
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		160 842 139,56	0,00
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		211 712 504,50	160 842 139,56
Variation de trésorerie de la période		50 870 364,94	160 842 139,56
lundi 13 février			1

SOCIETE SONELGAZ-Distribution	EXERCICE 2019		
CENTRE DD AIN TEMOUCHENT	DATE 44970.40697400987		
TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)		Définitif	
	note	2019	2018
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		4 806 315 015,19	4 760 977 615,77
Autres encaissements		12 448 107,22	2 215 331,01
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		227 492 538,72	268 270 565,84
Autres décaissements		193 812 243,92	141 055 573,72
Intérêts et autres frais financiers payés		471 931,35	503 637,34
Autres impôts payés		46 154 863,32	61 564 107,50
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		4 351 831 545,10	4 321 799 062,38
Éléments extraordinaires		0,00	0,00
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		4 351 831 545,10	4 321 799 062,38
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		715 529 175,52	666 099 103,40
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 715 529 175,52	- 666 099 103,40
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		21 917 300,58	15 997 511,98
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		0,00	0,00
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe			
inter-unité encaissements		1 409 513 797,29	1 519 990 913,40
inter-unité décaissements		5 072 564 354,42	5 120 816 019,42
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 3 641 133 256,55	- 3 584 829 594,04
Ecart d'ajustement dû à des erreurs de comptabilisation			
Variation de trésorerie de la période		- 4 830 686,97	50 870 364,94
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		211 712 504,50	160 842 139,56
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		206 815 161,58	211 712 504,50
Variation de trésorerie de la période		- 4 897 342,92	50 870 364,94

lundi 13 février

1

قائمة المحتويات

الفهرس

الإهداء

الشكر وتقدير

الملخص

قائمة الجداول

قائمة الاشكال

قائمة الملاحق

قائمة الرموز والاختصارات

1	المقدمة العامة
1	الفصل الأول : محاسبة المجمعات في الجزائر
9	تمهيد:
10	المبحث الاول : الاطار النظري لمجمع الشركات:
10	المطلب 01 : مفهوم مجمع الشركات
12	المطلب 02: مكونات مجمع الشركات:
14	المطلب 03 :الروابط المختلفة بين الشركات المجمع:
19	المبحث الثاني: الأسس النظرية للتجمع المحاسبي
19	المطلب الأول :مفهوم التجمع تجميع المحاسبي
21	المطلب 02: تنظيم وتجميع المعطيات المحاسبية:
23	المبحث الثالث: محاسبة المجمعات وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري:
23	المطلب 01 : التجميع المحاسبي وفق النظام المحاسب المالي:
26	المطلب 02 : الشركات الملزمة لعرض القوائم المالية المجمعة.

المطلب 03: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية:.....	28
الخلاصة:.....	31
الفصل الثاني:دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب ولاية عين تموشنت.....	32
تمهيد:.....	33
المبحث الأول بطاقة فنية لشركة سونلغاز	34
المطلب 01 لمحة عن شركة سونلغاز	34
المطلب 02: فروع شركة سونلغاز:.....	38
المطلب الثالث 03: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع.	39
المبحث الثاني: وضعية التجمع المحاسبي في مجمع سونلغاز:	44
المطلب 01: خطوات التجميع المحاسبي:	44
المطلب 02 : مراحل إعداد القوائم المالية المجمعة لمجمع سونلغاز	77
المطلب 03 : مقارنة مراحل تجميع المحاسبين في مجمع سونلغاز مع معايير المحاسبة الدولية:	
.....	120
خلاصة الفصل:.....	122
خاتمة	123
قائمة المصادر و المراجع.....	127
ملاحق.....	134