

المحور السادس: تجميع القوائم المالية

تجميع القوائم المالية عبارة عن تقنية تسمح بتوحيد الحسابات (Réunir les comptes) لعدد من الشركات (عدد من الفروع والشركة الام) تتمتع بمصالح مشتركة وتحفظ كل منها بشخصيتها القانونية. حسب المعيار المحاسبي IAS 28: القوائم المالية المجمعة عبارة عن عرض القوائم المالية لعدد من الشركات في شكل كيان (شركة) اقتصادي واحد.

وبغرض تحديد مجال التوحيد (بالإضافة إلى طريقة التجميع المتبعة) وجب تحديد نسبة المراقبة أو نفوذ السيطرة (le pouvoir du contrôle)

يقصد بالمراقبة القدرة على التحكم بالسياسات المالية و التشغيلية لمؤسسة ما، بغرض الاستفادة من مزايا على مستوى هذه الأخيرة. و حسب المعيار IAS 27، كذلك، يمكن الحديث عن المراقبة في حالة امتلاك حقوق تصويت و الذي يمكن أن تمتلكه الشركة المجمعة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال فرع آخر وتمثل نسبة المراقبة تمثل نسبة حقوق التصويت

بهدف احتساب نسبة المراقبة ، **يكفي جمع نسب المراقبة** المباشرة للفرع وكذا نسب المراقبة التي تتمتع بها مختلف الفروع المراقبة بطريقة حصرية . أما بالنسبة لنسب المراقبة التي تتمتع بها الشركات المراقبة من خلال التأثير البارز أو المراقبة المشتركة فلا تؤخذ بعين الاعتبار (ويطلق عليه انقطاع في سلسلة المراقبة)

ملاحظة

- نسبة المراقبة تسمح بتحديد هل المؤسسة تدخل في مجال التجميع وما هي طريقة التجميع الواجب تطبيقها

- نسبة الفائدة (نسبة المساهمة) تسمح بتحديد حقوق الأغلبية والأقلية.

1. نسبة المساهمة (الفائدة)

حسب المادة 729 من القانون التجاري الجزائري "تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن % 58 أو يساويها، وتمثل نسبة المساهمة حصة رأس المال المملوكة من طرف المؤسسة الأم في المؤسسات التي تدخل ضمن محيط القوائم المالية المدمجة، وهي تعبر عن حصة الأصول وحصة الأرباح التي تعود للمؤسسة الأم التي قدمت هذه المساهمات وتوجد عدة أنواع من المساهمات تتمثل في ما يلي:

المساهمات المباشرة: يظهر هذا النوع من المساهمات عندما تملك شركة أسهم بطريقة مباشرة في شركة أخرى، وفي هذه الحالة تكون نسبة الفائدة مساوية لنسبة المراقبة والشكل التالي يوضح ذلك:

المساهمات المباشرة



المساهمات غير المباشرة: يكون مثل هذا النوع من المساهمات عندما تملك شركة مساهمات في رأسمال شركة ما وهذه وهذه الأخيرة تملك أسهم (B) تملك أسهم في الشركة (A) الأخيرة تملك بدورها مساهمات في شركة أخرى. فمثلا الشركة (C). مساهمة غير مباشرة في أسهم الشركة (A) وبالتالي تعتبر هذه المساهمات بالنسبة للشركة (C) في الشركة

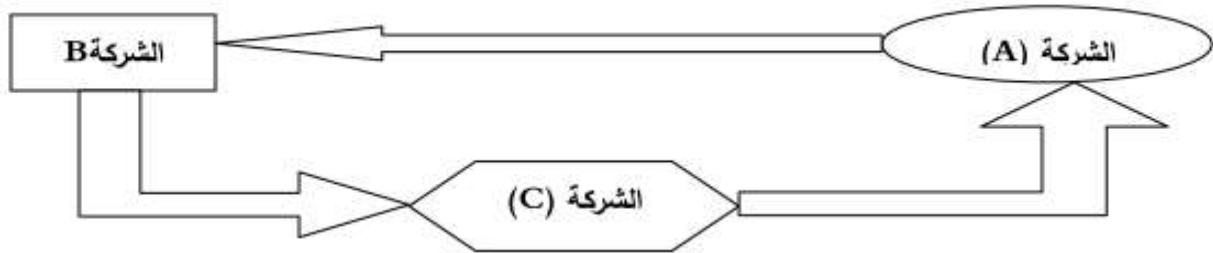
المساهمات غير المباشرة



المساهمات الدائرية

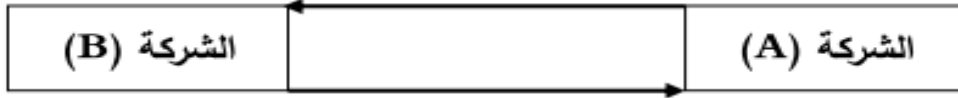
تكون مثل هذه المساهمة عندما تمتلك الشركة A أسهم في الشركة، وبدورها الشركة B أسهم في الشركة C وهذه الأخيرة تملك بدورها أسهم في الشركة A، حيث تعد هذه المساهمات من أعقد الأشكال والصعوبة تكمن في حساب نسبة المساهمة، على عكس نسبة الرقابة التي لا تتأثر.

المساهمات الدائرية



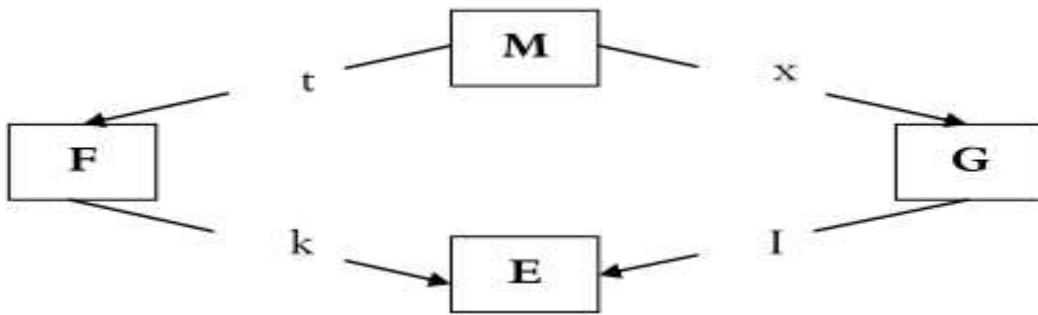
المساهمات المتبادلة: تكون مثل هذه المساهمة عندما تمتلك الشركة A أسهم في الشركة B وهذه الأخيرة بدورها تحوز على مساهمات مباشرة في الشركة A

المساهمات المتبادلة



المساهمات المركبة: تظهر مثل هذه المساهمات عندما تملك الشركة أقساطا من رأس مال عدة شركات سواء كانت الحيازة بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة والشكل التالي يوضح هذا النوع.

المساهمات المركبة



نسبة المساهمة تساوي مجموع جداءات نسب رأس المال المملوكة بصورة مباشرة أو غير مباشرة من طرف الشركة الأم في الشركات الخاضعة للتجميع، ويتم حسابها عبر المراحل التالية:

- 1) تشخيص نوع العلاقة التي تربط كل من الشركة الأم وكل شركة مجمعة.
- 2) حساب جداء نسب ملكية الشركة الأم في رأس مال كل شركة من الشركات التابعة.
- 3) نتحصل على نسبة الفائدة من حساب مجموع هذه الجداءات.

تسمح نسبة المساهمة بحساب حقوق الشركة الأم في كل شركة من الشركات المجمعة وهذا من أجل تقسيم وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة والنتيجة بين كل من الشركة الأم والتي تتمثل في فوائده الأغلبية والأطراف الخارجية والتي هي فوائده الأقلية، كما تستعمل نسبة المساهمة في مختلف مراحل التجميع (معالجة، إدماج، الإقصاء والتوزيع)، وتعتبر أهم وسيلة لاستعمال التسجيلات الخاصة بالتجميع.

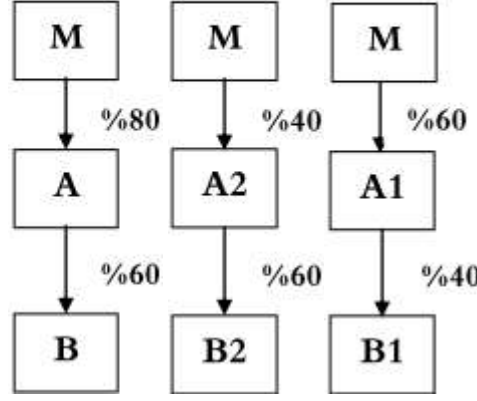
1.1 الروابط المختلفة بين الشركة الأم وشركات المجمع

توجد عدة روابط تربط الشركة الأم والشركات المجمعة محاسبيا، ومن خلال هذا المطلب سنحاول توضيح أهم هذه الروابط.

1.1.1 الروابط البسيطة المباشرة وغير المباشرة

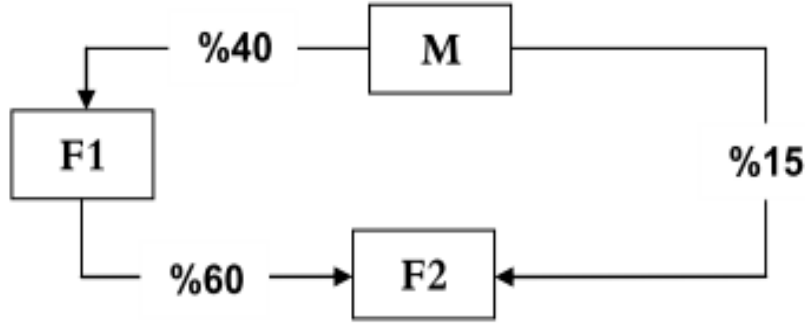
في حالة الروابط غير المباشرة يجب أن تكون الرقابة مستمرة عبر السلسلة والشكل التالي يوضح هذا النوع من الروابط:

الحالة 2 الحالة 3 الحالة 1



من خلال الشكل وفي الحالة رقم 3 تعتبر الشركة B 2 غير مراقبة من طرف M لأنها لا تراقب A2 .
الروابط البسيطة مع انقطاع سلسلة المراقبة
هذا الشكل سيوضح الروابط البسيطة مع الانقطاع في سلسلة المراقبة.

الروابط البسيطة مع انقطاع سلسلة المراقبة



من خلال هذا الشكل تعتبر الشركة F2 غير مراقبة من طرف الشركة M لأنها لا تملك سواء بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة عن طريق F1 بنسبة 58 % أو أكثر من رأسمالها والجدول الآتي يظهر كل من نسبة المساهمة ونسبة الرقابة ونوعهما .

2. طبيعة المراقبة

يمكن الفصل في إطار طبيعة المراقبة ما بين:

أ. المراقبة الحصرية (Le contrôle exclusif)

المراقبة الحصرية من طرف الشركة تنتج عندما تملك الشركة الأم بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة لأغلبية حقوق التصويت* (أكثر من 50%) للشركة، أو:

- إمتلاك أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب إتفاقية مع المساهمين الآخرين ؛

- التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لشركة أخرى بموجب تشريع أو إتفاقية ؛

- تعيين وإنهاء خدمات معظم أعضاء مجلس الإدارة ؛

- إكتساح معظم الأصوات في إجتماع مجلس الإدارة.

ب. المراقبة المشتركة (Le contrôle conjoint)

المراقبة المشتركة هي تقاسم مراقبة شركة مستقلة بصفة مشتركة من طرف عدد محدود من الشركاء أو المساهمين، وأن القرارات تتخذ بموافقتهم.

ج. التأثير البارز (L'influence notable)

يعتبر تحكم الشركة الأم (المستثمر في هذه الحالة) لما نسبته 20% إلى 50% من حقوق التصويت في الشركة الزميلة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مؤشر على وجود التأثير البارز

3. طرق التجميع

الطرق المطبقة لإجراء التجميع هي طريقة الإدماج الكلي، طريقة الإدماج النسبي وطريقة التكافؤ هي مُعرّفة من طرف النظام المحاسبي المالي في الفقرات 7-132 و 4-131 و 11-132 على التوالي من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ،

المعايير تطبق الإدماج بطريقة التكافؤ على الشركات التي فيها تأثير بارز للشركة حسب المعيار IAS28، وطريقة الإدماج الكلي مطبقة في الشركات تحت المراقبة الحصرية IAS27، وأما طريقة التجميع النسبي فهي مطبقة على الشركات ذات الرقابة المشتركة IAS31.

كما يمكن الفصل بين مختلف طرق التجميع كما يلي:

أ. طريقة الإدماج الكلي (La méthode d'intégration globale)

التجميع الكلي يركز على:

- إقصاء العمليات والحسابات بين المؤسسة المجموعة والمؤسسات التابعة الأخرى (العمليات المتبادلة سواء التي لها تأثير على النتيجة المجموعة والأموال الخاصة والتي ليس لها تأثير)؛

- ضم إلى حسابات الشركة المجموعة عناصر حسابات المؤسسة التابعة؛

- تقسيم الأموال الخاصة، الإحتياطات والنتيجة بين حصة حقوق الشركة المجمعـة وحقوق الأقلية (هذه الأخيرة التي تدرج كبنـد مستقل ضمن الأموال الخاصة للميزانية المجمعـة وضمن بند منفصل لحصة ذوي الأقلية من النتيجة في حساب النتيجة)؛

ب. طريقة الإندماج النسبي (La méthode de l'intégration proportionnelle)

- يتم إلغاء العمليات والحسابات بين الشركة المجمعـة والشركات تحت السيطرة المشتركة الأخرى التي تؤثر على النتيجة المجمعـة والإحتياطات المجمعـة والتي ليس لها تأثير حسب حصته من حصص الشركة المشتركة
- ضم إلى حسابات الشركة المجمعـة عناصر حسابات المؤسسة التابعة، حسب % مساهمتها في الشركة المشتركة؛
- ويتضمن حساب نتيجة المتعاقد حصته في كل من الإيرادات والأعباء المتعلقة بالشركة ذات السيطرة المشتركة .

ج. طريقة التكافؤ (La méthode de la mise en équivalence)

- هي أسلوب محاسبي يتم بموجبه تسجيل مساهمات المستثمر عند إقتناءها بالتكلفة ويتم تعديلها في كل نهاية دورة بالقيمة الحقيقية لحصة المستثمر في الأموال الخاصة للشركة الزميلة لعكس حصته في الأرباح أو الخسارة خلال الفترة والفترات السابقة، وترتكز هذه الطريقة على :
- إلغاء العمليات والحسابات بين الشركة الزميلة والشركة المجمعـة الأخرى التي تؤثر على النتيجة المجمعـة والأموال الخاصة المجمعـة دون غيرها.
- إستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بالقيمة الحقيقية لهذه السندات؛