

إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة المجمع الصناعي باباهم الجزائر

Preparing the consolidated financial statements according to the financial accounting system

A case study of the industrial complex in Babahom Algeria

مبروك صليحة

شرداد صابر

جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر

جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر

Saliha.mabrouk@univ-biskra.com

Saber.cherad@univ-biskra.com

Received: 28/12/2019

Accepted: 01/05/2020

Published: 29/06/2020

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المالي المحاسبي حيث تعتبر هاته الأخيرة من الإفرازات التي قدم بها النظام المالي المحاسبي، حيث أن ظهور ما يعرف بمجمع الشركات الذي يتكون من شركات تابعة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة غير أنها مراقبة من طرف الشركة الأم، الأمر الذي استدعى للبحث عن طرق لإعداد قوائم مالية والتي تعكس هذه الوضعية الجديدة، وقد خلصت الدراسة إلى أن إعداد القوائم المالية المدمجة تعد عملية جوهرية كونها تقوم بإقصاء كل العمليات المتبادلة ما بين شركات المجمع، للخروج بقائمة مالية موحدة أو مدمجة، كما أن المجمع محل الدراسة يعتمد في إعداد هذه القوائم على طريقة التكامل الشامل والتي نص عليها النظام المحاسبي المالي. الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي، مجمع الشركات، طريقة التكامل الشامل، قوائم مالية مدمجة. تصنيف JEL: G34، F29، M40.

Abstract:

This study aimed to show how to prepare the consolidated financial statements according to the accounting financial system where this is considered the last of the secretions provided by the financial accounting system, where the emergence of what is known as the complex of companies consisting of subsidiaries with an independent moral personality but monitored by Holding Company, The study concluded that the preparation of integrated financial statements is an essential process as it excludes all mutual operations between the companies of the complex, to come up with a unified or integrated financial list, as well as the collective The study is based on the comprehensive integration method provided for by the financial accounting system.

Keywords: Financial Accounting System - Corporate Complex - Comprehensive Integration Method - consolidated financial statements-

Jel Classification Codes: G34; F29 ; M40.

*المؤلف المرسل: شرداد صابر، الإيميل المهني: Saber.cherad@univ-biskra.com

1. مقدمة:

أدى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات وزيادة حجم نشاطاتها عبر العديد من الدول، إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة الشركة عن حلها، وهذا ما شهدته المحاسبة في الجزائر خصوصا ما تعلق بالمحاسبية المتعلقة بالشركات متعددة الجنسيات العاملة بالجزائر، أين كان لابد من إيجاد نظام محاسبي من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات وقواعد عملها والطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم وإضافة قوائم مالية غير موجودة فيه وتعديل الموجودة منها، هذا بغية التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية.

حيث عرفت الجزائر تغيرات جذرية في كافة المجالات وخاصة في مجال تنظيم وتوجيه الاقتصاد الوطني، مما أوجب عليها مجموعة من التغيرات التي فرضتها الظروف الحالية، حيث أن المحاسبة في الجزائر لم تتماشى مع التغيرات والتحولت التي عرفت الجزائر أثناء الانتقال إلى اقتصاد السوق، هذا كون هذا الأخير يتطلب أدوات ووسائل جديدة تتلائم مع المعايير المحاسبية الدولية.

كما أنه على الشركات في نهاية كل فترة أوفي كل دورة أن تقوم بإعداد قوائم مالية وتقديمها للمستخدمين، لتوفر المعلومات الكافية عن وضعية الشركة وأدائها المالي، لكن عندما تمتلك شركة ما أسهم أو حصص في شركة أخرى أو حقوق التصويت للتحكم في قرارات الجمعية العامة لهذه الشركة، فتمثل بذلك الشركة الأولى الشركة القابضة يقوم نشاطها على إدارة المشاركات في الشركات الأخرى ومراقبتها، بينما تمثل هذه الأخيرة الشركات التابعة التي تتمتع بشخصية قانونية مستقلة عن الشركة القابضة من الناحية القانونية وجميعهم يشكلون بما يسمى المجمع.

ومن هنا يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية التالية: كيف يتم إعداد القوائم المالية المدمجة بالمجمع الصناعي باباهم

الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو مفهوم النظام المحاسبي المالي ؟ وما هي مبادئه ومجالات تطبيقه؟
- ما هي القوائم المالية المدمجة التي يعدها مجمع الشركات؟
- ما هي الطريقة التي يعد بها المجمع محل الدراسة قوائمه المالية وهل تتوافق بما جاء به النظام المحاسبي المالي ؟

فرضيات البحث:

يمكن صياغة عدة فرضيات كإجابات احتمالية عن أسئلة الموضوع :

- النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من العمليات التي تنظم المعلومة المالية مما يسمح بتخزين المعطيات وتصنيفها تقييمها وتسجيلها من أجل تقديم كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن وضعية الشركة.
- مجمع الشركات هو هيكل يتكون من الشركة القابضة التي تأتي على رأسه والشركات التابعة التي تربطها بها علاقة تبعية، ولها إستقلالية قانونية، حيث يعد هذا المجمع بما يعرف بالقوائم المالية المدمجة التي هي عبارة عن قوائم مالية لمجموعة من الشركات والتي يتم عرضها وكأنها لشركة واحدة.
- المجمع يعد قوائمه المالية وفق طريقة التكامل الشامل، هاته الأخيرة نص عليها النظام المحاسبي المالي.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في تناوله لموضوع القوائم المالية المدمجة، ذلك بظهور ما يسمى بالشركات القابضة فأنتت هذه الدراسة لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى أهمية المعلومات التي تقدمها تلك القوائم بالمقارنة مع القوائم الفردية لكل شركة.

أهداف الدراسة:

يسعى الباحث إلى:

- محاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ حول موضوع القوائم المالية المدمجة.
 - التعرف على كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة.
 - ترسيخ المعرفة النظرية والتطبيقية لكيفية إعداد القوائم المالية المدمجة.
 - الوقوف على واقع الممارسة المحاسبية في المجمعات الجزائرية حول كيفية إعداد القوائم المالية المدمجة .
- منهجية الدراسة :

لقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور أين تناولنا في المحور الأول ماهية النظام المحاسبي المالي، في المحور الثاني مجمع الشركات والقوائم المالية المدمجة، أما في المحور الأخير فتم التطرق إلى إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المالي المحاسبي بالمجمع محل الدراسة.

2. ماهية النظام المحاسبي المالي:

1.2. مفهوم النظام المحاسبي:

قد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب للقانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، وذلك بعدما تم إعداده من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع عدة خبراء فرنسيين، وطبقا لهذا القانون يعرف النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية على أنها: نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية تصنيفها تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الشركة ونجاعتها، ووضعيتها خزيتها في نهاية السنة المالية. (وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 2009، صفحة 8)

كما أن المشرع الجزائري عند تعريفه للمحاسبة المالية، ركّز على المعطيات العددية، ولم يشر للمعطيات الكتابية الوصفية التي تعتبر مهمة، حيث أن النظام المحاسبي المالي أوجد للمعطيات الكتابية والوصفية كشفاً مالياً مستقلاً بذاته يتمثل في الملحق الذي يبين الطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات تكميلية عن الميزانية وحساب النتائج والكشوف المالية الأخرى. (شنوف، 2008، صفحة 27).

يطبق النظام المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما تلتزم الشركات التالية بمسك محاسبة مالية وهي: (الأمر رقم 58-75 ، 1975 ، صفحة 69).

- الشركات التي تخضع لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، أما الشركات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2.2. مبادئ النظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المعترف عليها عامة ولا سيما: (بودهان، 2010، صفحة 30).

أ. محاسبة التعهد: أي تسجل كل الحقوق الناتجة عن الصفقات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تحدث فيه دون انتظار التحصيل النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به.

ب. استمرارية الاستغلال: هدف الشركة مزاولة نشاطها والاستمرار لمدة أطول حيث لا يجب عليها التفكير في التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد القوائم المالية بفرض أن نشاط الشركة مستمر في المستقبل. (Ministère De Finance, 2006, pp. 13-15)

ج. الدلالة: أي تسجيل المعلومات المالية والبيانات المحاسبية بناءً وثائق تثبت تلك العمليات مما يضمن مصداقيتها وتكون المعلومات متبوعة بدلائل حول العملية.

د. قابلية الفهم: يقصد بذلك قدرة فهم المعلومات من طرف المستخدمين وهذا يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.

هـ. المصدقية: يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والاداءات الأخرى بشكل معقول اعتماداً على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها، مما يعطي للقوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للشركة. (بن ربيع، 2010، صفحة 23) و. التكلفة التاريخية: التسجل المحاسبي لكل العناصر التي تظهر ضمن مختلف القوائم المالية بالاعتماد على تكلفة الحصول عليها.

ز. أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديداً في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني.

3.2. أركان النظام المحاسبي المالي

أ. بالنسبة للتعريف ومجال التطبيق: لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى أن الشركات الصغيرة يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

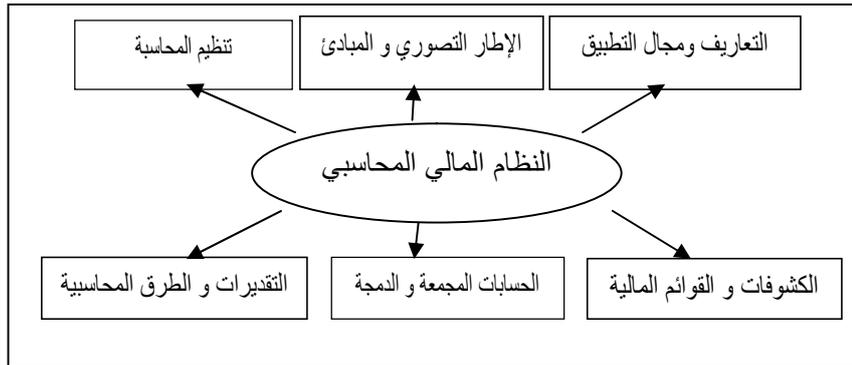
ب. بالنسبة للإطار التصوري: هنا يجب الإشارة إلى أن المصطلح العربي المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي، وهذا الإطار يعتبر جديداً بحيث حدد المبادئ المحاسبية بدقة، كما يشكل مرجعاً لوضع معايير جديدة (دليل عملي) ويسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث الغير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2007، صفحة 4)

ج. تنظيم المحاسبة: حددتها المواد من 10-24 من القانون 11/07 وهي: (Ministère des finances, 2009, p. 3)

- يتم مسك المحاسبة بالعملة الوطنية؛
- تحدد الشركة تحت مسؤوليتها الإجراءات الضرورية لإعداد تنظيم محاسبي يسمح بإجراء مراقبة داخلية وخارجية معاً؛
- المعالجة المحاسبية تتم وفق القيد المزدوج؛

- كل تسجيل محاسبي يجب أن يحدد بوضوح، أصل، محتوى، وتحميل كل المعطيات الخاصة بالعملية إضافة إلى البيانات الخاصة بالوثائق المبررة؛
 - كل شركة ملزمة بمسك: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ودفتر الجرد، ويُستثنى من ذلك في حالات خاصة الشركات الصغيرة جداً؛
 - يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية المستندات الوثائق المبررة لمدة 10 سنوات.
- د. الكشوف المالية: تتمثل هذه القوائم في: الميزانية - حساب النتائج - جدول سيولة الخزينة - جدول تغيير الأموال الخاصة - ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- هـ. الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة: تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة حيث انه بالنسبة للحسابات المجمعة أدت الحاجة إلى تنظيمها عندما ظهرت صناديق المساهمة في بداية سنة 1990، وتدعم ذلك بالشركات العمومية القابضة سنة 1996، أين تم إصدار قرار من قبل وزير المالية سنة 1999 لمعالجة الأمر، بمعنى أن النص الجديد اعتبر أمراً عادياً وجزءاً من المحاسبة المالية. (بن بلغيث، 2002، صفحة 57)
- أما فيما يخص الحسابات المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة وحتى النص عرف ذلك في المادة 34 من القانون حيث أشار إلى أن الشركات الموجودة على الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط اقتصادية مهمة تنشر حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بشركة واحدة. (بودهان، 2010، صفحة 23)
- و. تغيير التقديرات والطرق المحاسبية: يمكن القول أن ثمار النقاش بالنسبة لهذه النقطة يركز على ثبات الطرق إلا أن النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين:
1. تغيير مفروض بموجب نص قانوني كما هو الحال عند الانتقال إلى تطبيق هذا النظام.
 2. بغية تحسين عرض القوائم المالية.

الشكل 1: أركان النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مواد القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي

3. مجمع الشركات والقوائم المالية المدمجة

1.3. مفهوم المجمع والشركات القابضة

يمكن لشركة ما أن تمتلك أسهم أو حصص في شركة أخرى، فتمثل بذلك الشركة الأولى الشركة القابضة يقوم نشاطها على إدارة المشاركات في الشركات الأخرى ومراقبتها بينما تمثل هذه الأخيرة الشركات التابعة التي تتمتع بشخصية قانونية مستقلة عن الشركة القابضة من الناحية القانونية. (الكسار، 2012، الصفحات 12-13)

أ تعريف المجمع: يرتبط ظهور مجمع الشركات من الناحية التاريخية بتطور الشركات ونتيجة للتوسع الاقتصادي وتوفر الإنتاجية في أسواق مختلفة، سواء كانت وطنية أم أجنبية، إن هذا التوسع جعل مسيرى الشركات أمام خيارين أساسيين:

- إما الحفاظ على الوحدة القانونية للشركة وإنشاء فروع أو أقسام أو مكاتب مختلفة؛
 - أو إنشاء شركات تابعة متخصصة، تتمتع بشخصية معنوية مستقلة غير أنها مراقبة من طرف الشركة الأم.
- من خلال الخيار الأخير، برزت ظاهرة مجمعات الشركات التي لديها عدة تعاريف من خلال مجموعة من المواد المنصوص عليها في القانون التجاري، حيث نجد المادة 796 التي نصت على أنه "يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا لتطبيق كل الوسائل الملائمة لتسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين نتائج هذا النشاط وتنميته". (المرسوم التشريعي، 1993، صفحة 55)
- كذلك ما نصت عليه المادة 799 مكرر: من ق ت "يتمتع المجمع بالشخصية المعنوية وبالأهلية التامة ابتداء من تاريخ تسجيله في السجل التجاري ويحدد الخاضع للإشهار القانوني، شروط التجميع وموضوعه". (بودهان، 2010، صفحة 125)
- وبمفهوم أحكام المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المنشأ بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997، يُعرّف تجمع الشركات على أنه "كل تجمع اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من رأس المال الاجتماعي، والذي لا يكون رأس المال ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، صفحة 34)
- مما سبق نستخلص أن مجمع الشركات يتكون من هيكليين الشركة القابضة التي تأتي على رأس المجمع والشركات التابعة التي تربطها بالشركة القابضة علاقة تبعية، ولها إستقلالية قانونية التي تنجر عنها ميزة الفصل بين الذمم المالية للشركات التابعة والشركة القابضة.
- ب. تعريف الشركة القابضة: حسب القانون التجاري الجزائري هي الشركة التي تمتلك أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى أو عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمالها و يخولها ذلك الحصول على أغلبية الأصوات في الجمعية العامة لهذه الشركة، أو عندما تمتلك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، كما اعتبر الشركة بأنها قابضة عندما تملك في الواقع حقوق التصويت للتحكم في قرارات الجمعية العامة لهذه الشركة.
- وقد أعطى المشرع التجاري الجزائري حالة أخرى تكون فيها الشركة قابضة وذلك عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكبر منها. (الأمر 96-27، 1996، صفحة 7)
- في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط، تسمى الشركة الأم "الشركة القابضة" هذه الأخيرة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات". (فريد أوماطة، 2001/2002، صفحة 20)
- وبالرجوع لنص المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نجدها تطلق تسمية الشركة الأم بدل القابضة على الشركة التي تأتي على رأس المجمع، كما أنها تشترط لإعطائها هذا الوصف أن تكون لها ملكية مباشرة لنسبة لا تقل عن 90% من رأسمال الشركات التابعة، كما أن هذه الأخيرة لا يجوز لها أن تمتلك أي نسبة من رأسمال الشركة الأم تحت طائلة إقصائها من الاستفادة من النظام الجبائي الخاص بمجمعات الشركات. (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، صفحة 36)

من التعاريف السابقة نستخلص أن الشركة القابضة هي التي تمتلك أسهم في شركات أخرى تسمى بالشركات التابعة بالقدر الذي يمكنها من السيطرة عليها، كما أنها تتميز بجملة من الخصائص التي لا توجد عند بقية شركات الأموال، وأهم خاصية في إدارة الشركة القابضة هي الرقابة التي تقوم بها على الشركات التابعة لها.

ج. تعريف الشركة التابعة:

من خلال التعاريف السالفة الذكر للشركة القابضة، يمكننا استخلاص تعريف للشركة التابعة هي "الشركة التي يسيطر عليها من قبل شركة أخرى"، وهذا ما نصت عليه المادة 729 من القانون التجاري الجزائري "إذا كانت لشركة أكثر من 50 من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى". (الأمر 96-27، 1996، صفحة 6)

نستنتج أن الشركة التابعة هي الهيكل الثاني في مجمع الشركات تبعيتها ناتجة عن تملك الشركة القابضة لأكثر من نصف رأسمالها، كما أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الشركة القابضة فهي بذلك تختلف عن الفروع.

2.3. ماهية القوائم المالية المدمجة

أ. مفهوم القوائم المالية المدمجة

ضمن المرسوم التنفيذي 08 - 156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 مايو سنة 2008 تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام لمحاسبي المالي، والصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 27 سنة 2008 القوائم المالية المدمجة في المواد التالية: (مرسوم تنفيذي رقم 08-156، 2011، صفحة 15)

المادة 39 تطبيقا للمادة 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، تعد الحسابات المدمجة من طرف أي شركة تراقب شركة أو عدة شركات أخرى.

تعرف الرقابة على أنها: "سلطة إدارة السياسات المالية والعملياتية لشركة بغرض الحصول على امتيازات من هذه النشاطات".

المادة 40: يعتبر أن شركة تراقب شركة أخرى في الحالات الآتية:

- الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيطرة الفروع، لأغلبية حقوق التصويت في شركة أخرى السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين؛
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري شركة أخرى؛
- سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للشركة؛
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير لشركة.

المادة 41: تعد الشركات المذكورة في المادتين 31 و34 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، حسابات مدمجة وحسابات مركبة وفقا لطريقة التكامل الشامل وطريقة المعادلة.

كما تعرف القوائم المالية المدمجة Etats financiers consolidés على أنها تلك القوائم المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكأنها لشركة واحدة. (بودهان، 2010، صفحة 81)

كما تعرف حسب الإعتماد على معايير المحاسبة الدولي رقم IAS27 كما يلي: "القوائم المالية لمجموعة ما، هي التي يتم إظهارها على أنها قوائم مالية لشركة إقتصادية واحدة". (حماد عبد العال، 2002، صفحة 441)

من خلال ما ذكر أعلاه واستنتاجا من التعاريف السابقة يمكننا القول أن القوائم المالية المدمجة هي: "عبارة على قوائم شاملة لمجموعة من الشركات تنشط اقتصاديا، تجمع كل قوائمها على مستوى شركة واحدة لها حق السيطرة وكأنها قوائم لشركة واحدة".

ب. القواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية المدمجة في الجزائر.

إن مهمة إعداد القوائم المالية المدمجة تقع على عاتق محاسب الشركة القابضة (الأم) والذي يقوم بتحضيرها من واقع القوائم المالية الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركات التابعة لها، بناء على قواعد محاسبية أقرها النظام المحاسبي المالي. (دادى عدون، 2000، صفحة 14)

ب.1. طريقة التكامل الشامل

سمح النظام المحاسبي المالي بإستعمال طريقة التكامل الشامل والمستمدة من معايير المحاسبة الدولية IAS27 وكذا IFRS10.

بحيث تطبق طريقة التكامل الشامل على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة الإستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية، ونتيجة مجموعة الشركات وكأنها تمثل شركة واحدا، وتهدف هذه الطريقة إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج في حسابات الشركة المدمجة (الشركة الأم).

وحسب المادة (02) من الجريدة الرسمية رقم 87 سنة 1999، "تعتمد طريقة التكامل الشامل على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة، محل حسابات الميزانية ونتائج الشركات المدمجة المعنية لإعداد ميزانية واحدة، وجدول حسابات نتائج واحد". (سلامي، 2013/2012، صفحة 90)

ب.2. طريقة المعادلة

هذا الأسلوب يتعلق بالفروع التي يمارس عليها تأثير أو نفوذ فعال (sociétés associées). (شونوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، 2008، صفحة 36)

طريقة المعادلة أو الوضع في التكافؤ، تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا فهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها والتي هي عبارة عن سندات مساهمة للشركات الفرع والتي لا بد أن تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصص التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع، ويطبق هذا الأسلوب على الشركات التي يمارس عليها نوعا من السيطرة وهذه الأخيرة تعرف من خلال التدخل المباشر أو غير المباشر في السياسة المالية والتسيير والإستراتيجية. (سلامي، 2013/2012، صفحة 15)

4. إعداد القوائم المالية المدمجة وفق النظام المالي المحاسبي بالمجمع محل الدراسة

1.4. التعريف بالمجمع:

أسس المجمع الصناعي باباهم الجزائر في سنة 2015، وجاء كحاجة ملحة أمام زيادة عدد شركات المساهمين وتنوعها ونموها بشكل كبير من جهة، وتحقيقا للأهداف المسطرة من قبل المساهمين منذ سنة 2004 من جهة أخرى، حيث يعتبر المجمع من أنواع المجمعات التي تؤسس من الأسفل إلى الأعلى، وهو بدوره أول مجمع يؤسس قانونيا على مستوى ولاية بسكرة، حيث يركز نشاط المجمع على الإنتاج ويتكون من الشركات التالية:

- الشركة القابضة جيبا (GIBA).

الشركات التابعة:

- شركة قديلة للمياه المعدنية؛
- شركة باباهم للأجر؛
- شركة برانيس للأجر؛
- شركة إنتاج الإسمنت للبناء.

بالإضافة إلى شركتين في طور الإنجاز هما شركة الإنتاج الصحراوي للبلاستيك وشركة باباهم لمواد البناء.

2.4. طريقة التجميع المعتمدة من قبل المجمع

بحسب المادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 2008/05/26 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والذي ينص على أنه من أجل إدماج حسابات المجموعة فإن هناك طريقتين للتجميع بحسب مستوى التبعية للمؤسسة الأم وتمثل الطريقتين في: التكامل الشامل – طريقة المعادلة أما بالنسبة للمجمع الصناعي باباهم الجزائر GIBA فإنه يستعمل طريقة التكامل الشامل.

يتم التكامل الشامل في المجمع محل الدراسة ما بين المؤسسة الأم والشركات التابعة لها وذلك وفق الخطوات التالية :

- إدماج الميزانيتين : يتم الإدماج الشامل لميزانيات الشركات التابعة عبر أربع مراحل هي:
 - تجميع العناصر الرئيسية لميزانيتي: وتتم هذه المرحلة باستخدام أصول وخصوم الشركتين.
 - إستبعاد العمليات المتبادلة: يتم إستبعاد العمليات المتبادلة ما بين الشركة الأم والشركات التابعة لها بعد التأكد من تماثلها من الطرفين.
 - توزيع رأس المال المتراكم ما بين حصة الشركة الأم والمساهمين الآخرين في الشركات التابعة: أي توزيع رأس المال والإحتياطات والنتيجة ما بين الشركة الأم وحقوق الأقلية.
 - الإستبعاد من الأصول المدمجة مساهمات المؤسسة الأم في الشركات التابعة: يتم إستبعاد أسهم الشركات التابعة والمحاز عليها من طرف الشركة الأم بقيمة الحيازة وذلك بطرحها من ميزانية الشركة الأم ومن حصة رؤوس الأموال الخاصة بالشركات التابعة التي تعود إلى المؤسسة الأم، حيث يمثل الفائض ما بين رأس المال وقيمة حيازة الأسهم فائض في القيمة (فارق في التجميع).

ب. إدماج جدول حسابات النتائج: ويتم هو الأخير يتم عبر أربعة مراحل هي:

- تجميع العناصر الرئيسية لجدول حسابات النتائج؛
- إستبعاد الأعباء والإيرادات المتبادلة ما بين الشركات الموكنة للمجمع بعد التأكد من المطابقة؛
- توزيع النتيجة المجمع وذلك بإضافة لنتيجة الشركة الأم حصتها من نتيجة الشركات التابعة؛
- إبراز حقوق الأقلية وحصة المساهمين الآخرين في الشركة الأم.

3.4. تقنية التجميع المتبعة من قبل المجمع

يتبع المجمع تقنية التجميع المباشرة (consolidation direct) التي تتمثل في قيام الشركة الأم بتجميع كل الشركات الداخلة في محيط التجميع، وذلك قصد تحديد حصة المجمع في الأموال الخاصة وحصة كل شركة في الإحتياطات ونتيجة المجمع حيث يتم إتباع الخطوات التالية:

- تحديد نسب فوائد المجمع.
 - جمع حسابات الشركات الخاضعة للتجميع.
 - توزيع الأموال الخاصة، وإقصاء سندات الأسهم، للشركات المدمجة.
 - تحويل إحتياطات ونتيجة الشركة الأم إلى إحتياطات ونتيجة المجمع.
- مع الإشارة إلى أن تقنية التجميع المباشر هي التقنية الأكثر إستعمالاً، وذلك نظراً لسهولة تطبيقها على أرض الواقع.
- مبدأ طريقة التكامل الشامل:
- في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تطبق رقابة مطلقة على شركات أخرى تابعة، تلجأ في هذه الحالة إلى تطبيق أسلوب التكامل الشامل الذي يعتمد على تجميع عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج للشركات التابعة، ويتم ذلك وفق المرور بخطوات منهجية وجدول حسابات نتائج مجمع.
- ويمكن حصر الخطوات التي تعتمد عليها طريقة التكامل الشامل في النقاط التالية:
- الجمع: هي أول خطوة تتم ضمن هذه الطريقة وفيها يتم وضع حسابات الشركة المدمجة وحسابات الشركات المدمجة، فهذه الخطوة تعد أساسية وبسيطة في حد ذاتها تجعل فيها الحسابات التي هي قيد التجميع حسابات واحدة.
 - وعليه في إطار التكامل الشامل يتم الجمع بنسبة 100 % بالنسبة لكل من عناصر الميزانية (الأصول والخصوم)، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وهذا يخص كل الشركات التي تنتمي إلى محيط التجميع.
 - الإقصاء: وهي الخطوة الثانية التي تلي عملية الجمع، بحيث يتم فيها إقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة مثل تلك المتعلقة بالإهتلاكات، المخالفات، والحسابات الأخرى كالديون والحقوق الأخرى، والتكاليف بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع، خاصة الأرباح.
 - التسجيل: تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصاؤها.
 - توزيع الأموال الخاصة والنتيجة المدمجة: و فيها يتم الفصل أو التجزئة بين الأموال الخاصة للشركة المدمجة والشركات المدمجة، بمعنى تحديد فوائد المجمع (فوائد الأغلبية) وفوائد الشركات التابعة أو ما يعرف بحقوق الأقلية، وتحديد فرق التجميع الأولي.
 - تحديد الإحتياطات المدمجة والنتائج المدمجة.
 - إعداد القوائم المالية المدمجة: وذلك عن طريق إعداد الميزانية المدمجة وجدول حسابات النتائج المدمج والقوائم الأخرى كجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال.
- بعد تحديد الميزانية المدمجة وجدول حسابات النتائج المدمج وتحديد الإحتياطات المدمجة والنتيجة المدمجة يتم بعدها عملية التسجيل المحاسبي في جدول اليومية.
- #### 4.4. مراحل إعداد القوائم المالية المدمجة بالمجمع
- أ. إجراءات التسوية ما بين شركات المجمع :
- تقام هذه المرحلة مباشرة على مستوى كل شركة تابعة، وهذه الأخيرة تقوم بإرسالها إلى المصلحة المختصة وذلك بعد القيام بمجانسة كل الحسابات المعنية بها ككل، حيث تتم هذه المرحلة ابتداءً من N+1/03/15 إلى غاية N+1/04/01 وتمثل هذه المدة على مستوى مجمع الأيام الأخيرة من أعمال نهاية الدورة وتكون حسابات الحقوق والديون والأعباء والإيرادات مغلقة، وتتم إجراءات التسوية وفق المراحل التالية:
- تبدأ هذه المرحلة بإرسال تعليمات من طرف مدير المحاسبة والمالية للمجمع تتعلق بإجراءات التسوية ما بين فروع المجمع؛

- تقوم مصلحة المحاسبة للشركة التابعة بإرسال مصلحة المحاسبة للشركة الأم حالة تقارب تتعلق بالحقوق والديون والأعباء والنواتج وذلك لطلب تأكيد صحة الارصدة؛
 - تقوم الشركة الأم بالإجابة عن هذا الطلب في أجل يتم تحديده من طرف مدير المحاسبة والمالية لتأكيد الأرصدة واكتشاف الأخطاء؛
 - تقوم الشركة التابعة بدراسة حالات التقارب، وتحديد الأخطاء؛
 - بعد التأكد من حالات التقارب يعقد إجتماع ما بين محاسبي فروع المجمع تحت إشراف مدير المحاسبة والمالية لمعالجة الأخطاء وتسويتها، وفي الأخير الإمضاء على المقاربات ما بين الطرفين.
- ب. مرحلة تجانس المعطيات:

تعد مرحلة التجانس أولى الخطوات التي ينبغي مراعاتها للإعطاء صورة حقيقية وواضحة للقوائم المالية المدمجة، يجب تحقيق شرط التجانس وهذا لتسهيل عملية التقييم، وترجمة البيانات المالية، فالتجانس هنا يقصد به إيجاد نوع من الترابط والتطابق للبيانات المالية المتدفقة قبل مباشرة عملية التجميع، باعتبار الترابط يعد من بين المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات فالتجانس شرط أساسي يجب تحقيقه، بحيث يسمح بمجانسة الأساليب وطرق التقييم ومطابقتها مما يجعل البيانات المالية تعبر عن صورة واضحة ودقيقة للمجمع.

الهدف من هذه المرحلة هو جعل كل القوائم المالية للشركات نطاق التجميع متوافقة مع السياسات المحاسبية للمجمع وبالتالي قابلة للتوحيد، كما يجب أن يكون للقوائم المالية الفردية لشركات نطاق التجميع والقوائم المالية المجمعة نفس تاريخ الإقفال، وفي حالة وجود اختلاف بين تاريخ إقفال قوائم الشركة الأم وقوائم الشركة التابعة، فإن هذه الأخيرة تعد قوائم مالية إضافية خاصة لإعداد القوائم المالية المجمعة بنفس تاريخ إقفال هذه الأخيرة.

ج. مقارنة الحسابات البيئية والعمليات المتبادلة:

عملية المقارنة للحسابات البيئية يتم إدراجها على المستوى الداخلي للمجمع، وبصفة مباشرة من قبل الشركات التابعة فمن منطلق الوصول إلى تقديم صورة صادقة عن الوضعية الإقتصادية والمالية للمجمع، لا بد من إتباع الإجراءات المتعلقة بالمقارنة، بإعتبارها مرحلة حساسة من مراحل إعداد القوائم المالية المدمجة، فهي تقام مباشرة على مستوى كل شركة تابعة وهذه الأخيرة تقوم بإرسالها إلى المصلحة المختصة وذلك بعد القيام بمجانسة كل الحسابات المعنية بها وبالمجمع ككل.

د. أهم الإجراءات لإعداد القوائم المالية المدمجة

تقوم كل شركة من شركات المندمجة بإعداد قائمتها المستقلة (بأصولها والتزاماتها) بتاريخ التملك.

تفريغ بيانات القوائم المالية للشركتين في نموذج يستخدم لهذه الغاية يطلق عليه ورقة عمل التي تتخذ الشكل التالي:

الشكل 2: ورقة العمل

المبالغ المدمجة	المبالغ		البيان
	التستويات والإستبعادات	الشركة المندمجة	
	مدین	دائن	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق الشركة.

حيث يتم من خلال ورقة العمل working paper والتي تسمى أيضا الورقة التمهيدية توحيد القوائم المالية هذه الورقة تتألف من ستة خانات، فالخانة الأولى تتضمن البيان أو بنود القوائم المالية والخانة الثانية والثالثة تتضمن مبالغ بنود القوائم المالية للشركتين، أما الخانة الرابعة والخامسة تمثل التسويات وتتكون من طرفان طرف مدين وطرف دائن، والخانة السادسة تمثل المبالغ المدمجة.

إستبعاد الحسابات المزدوجة (الحسابات المتقابلة) من القوائم المالية للمجموعة.

تسوية وإظهار الفروق بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة بحيث تظهر تلك الأصول والإلتزامات في القوائم المالية المدمجة بقيمتها العادلة.

إذا وجد اختلاف بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة ووجدت شهرة موجبة أو سالبة فلا بد من إظهار الفروق في عمود التسويات في ورقة العمل أي تعديل قيم الأصول والإلتزامات بالفروق لتظهر في عمود الأرقام المدمجة بالقيم العادلة، وبما يفيد ما يظهر في عمود الأرقام المدمجة لكل من الشركة القابضة والقيمة العادلة لنفس البند لدى الشركة التابعة، أما الشهرة الموجبة فتظهر قيمتها بالطرف المدين من عمود التسويات ليتم الإفصاح عنها في الأرقام المدمجة ببند مستقل، أما الشهرة السالبة فيتم الاعتراف بها كدخل في بيان الدخل الشركة المدمجة في الفترة التي حدثت فيها عملية التملك. إذا لم تمتلك الشركة القابضة كامل صافي أصول الشركة التابعة فهذا يعني أن هناك فئتين تشتركان في إمتلاك الشركة التابعة هما: الشركة القابضة وأقلية المساهمين وبالتالي لا بد من إظهار حقوق الأقلية. ثم نقوم بجمع العناصر المتشابهة من أصول والتزامات الشركتين المندمجتين. كما تتمثل أهم الوثائق المستعملة في عملية التسوية في:

- جدول الحقوق ما بين فروع المجمع: حيث يبين المبلغ المفصل للحقوق ما بين كل فرعين من المجمع من خلال مجموع الفواتير تسوية الحقوق ما بين فروع المجمع.
- جدول الديون ما بين فروع المجمع: حيث يبين المبلغ المفصل للديون ما بين كل فرعين من المجمع من خلال مجموع الفواتير.
- جدول العمليات أو الخدمات المستقبلية ما بين فروع المجمع: حيث يبين المبلغ المفصل للأعباء خلال دورة محاسبية والتي تمثل الخدمات المقدمة من فرع إلى فرع آخر من المجمع. ويمثل هذا الجدول بالنسبة للفرع المستلم للخدمة تفصيل للأعباء.
- جدول العمليات أو الخدمات المقدمة ما بين فروع المجمع: حيث يبين المبلغ المفصل للإيرادات خلال دورة محاسبية والتي تمثل الخدمات المقدمة من فرع إلى فرع آخر من المجمع ويمثل هذا الجدول بالنسبة للفرع المقدم للخدمة تفصيل للإيرادات.
- جدول الحقوق الأخرى ما بين فروع المجمع: حيث يبين المبلغ المفصل للحقوق الأقل أو الأكثر أو يساوي ثلاث سنوات ومؤونة الخسارة في القيمة المسجلة لهذه الحقوق الأكثر من ثلاث سنوات، كما يبين هذا الجدول مبلغ الإقتطاع الضمان والإيرادات غير المفوترة ما بين الفرع من المجمع والفروع الأخرى من خلال المبالغ الإجمالية.

5. الخاتمة

يعبر النظام المحاسبي المالي عن قمة النضج القانوني للمعالجة المحاسبية في الجزائر، والذي جاء بعد مسيرة من الاصلاحات الاقتصادية المختلفة، حيث يعتبر النظام المحاسبي مجموع القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود في بلد معين، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات واستخراج البيانات والكشوف المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام، وقد تضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة ومدونة للحسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة، تناولت لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي (La consolidation) كما تضمن هذا النظام كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل (تفسير)، بحيث أدى إلى تغيرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل الشركات، مما أحدث نوعا من الإنسجام والتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

ومن بين المفاهيم التي أتى بها هذا النظام هي القوائم المالية المدمجة، التي تعتبر تلك القوائم المالية للشركة القابضة وشركاتها التابعة والتي يتم عرضها وكأنها لشركة واحدة، حيث يتم في هذه القوائم تجميع أصول والتزامات كل من الشركة القابضة والتابعة ومصاريفها وإيراداتها بما لا يتضمن ازدواجية فيهما، والشرط الأساسي لإعدادها وجود سيطرة مالية وإدارية

على الشركات التابعة، كما أن السبب في إعداد القوائم المالية المدمجة يعود إلى أن القوائم المالية المعدة من كل شركة من شركات المجموعة لا تعبر بفعالية عن القوائم المالية للمجموعة ككل، كما تهدف تلك القوائم أساساً لخدمة المساهمين والمقرضين بتعريفهم على الربحية والمركز المالي للمجمع، ومن هذا المنطلق يمكن إعتبار إجراء إعداد القوائم المالية المدمجة كتطبيق لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

ومن خلال الدراسة الميدانية للمجمع الصناعي بياهم الجزائر GIBA الكائن بمدينة بسكرة، تم التوصل إلى مايلي:

- للقوائم المالية المدمجة أهمية بالغة في المجمع، بحيث يظهر ذلك من خلال تخصيص مصلحة مستقلة بإسم مصلحة التجميع مهمتها إعداد القوائم المالية المدمجة، حيث تقوم هته المصلحة بجميع العمليات المتعلقة بالتجميع؛
- يتم إعداد القوائم المالية المدمجة بالمجمع محل الدراسة بناء على أسلوب التكامل الشامل وفقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، بذلك أصبحت القوائم المالية المدمجة تعبر أكثر عن الصورة الصادقة وتسهل عملية إجراء المقارنات؛
- تقنية إعداد القوائم المالية المدمجة هي تقنية جديدة، عليه فإن الممارسة العملية هي وحدها التي تمكن من التحكم في تقنيات التجميع؛
- تهدف عملية إعداد القوائم المالية المدمجة إلى إعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالية للمجمع.

التوصيات

- ضرورة حيازة المجمعات الجزائرية لأنظمة معلومات متطورة لتقييم عملية التجميع، و الحرص على تغطية جميع أنواع الفروقات مع السهر على المراجعة الدورية لهذه الأنظمة؛
- ضرورة مواكبة المجمعات الجزائرية للتغيرات الحاصلة التي طرأت في المعايير الدولية؛
- ضرورة مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات التي تمس المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالمجمعات، وهذا لجعله مرناً مع التحيينات الحاصلة؛
- الحرص على إستفادة الإطارات المعنية بالتجميع من دورات تكوينية لتكون قادرة على مساندة للتطورات والمستجدات في مجال التجميع المحاسبي؛

6. ملاحق:

الملحق 01: " جدول تسوية الحقوق ما بين فروع المجمع "

ETAT DES CREANCES INTRA-GROUPE AVEC :..... EXERCICE *****RELEVÉ DE FACTURES

N FACTURE	DATE	MONTANT	COMPTES	
			CHEZ GIBA	CHEZ....
TOTAL				

الملحق 02: " جدول تسوية الديون ما بين فروع المجمع "

ETAT DES DETTES INTRA-GROUPE AVEC :.....EXERCICE ***** RELEVÉ DE FACTURES

N FACTURE	DATE	MONTANT	COMPTES	
			CHEZ GIBA	CHEZ....
TOTAL				

الملحق 03 : جدول تسوية العمليات المستلمة ما بين فروع المجمع

ETAT DES OPERATIONS RECUES INTRA-GROUPE AVEC :.....

EXERCICE *****RELEVÉ DE FACTURES

N FACTURE	DATE	MONTANT	COMPTES	
			CHEZ GIBA	CHEZ.....
TOTAL				

الملحق 04 : " جدول تسوية العمليات المقدمة ما بين فروع المجمع "

ETAT DES OPERATIONS FOURNIES INTRA-GROUPE AVEC :.....EXERCICE *****

RELEVÉ DE FACTURES

N FACTURE	DATE	MONTANT	COMPTES	
			CHEZ GIBA	CHEZ.....
TOTAL				

7. قائمة المراجع:

1. حنيفة بن ربيع. (2010). الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS (المجلد ط1). الجزائر: دار همومة.
2. شعيب شنوف. (2008). محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية (المجلد ط 1). الجزائر: كتبة الشركة الجزائرية.
3. طارق حماد عبد العال. (2002). دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها-حالات عملية محلولة. مصر: الدار الجامعية.
4. طلال الكسار. (2012). المحاسبة المتقدمة-بين النظرية والتطبيق. الأردن: دار اليازوري.
5. موسى بودهان. (2010). الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي. الجزائر: دار الهدى.
6. ناصر دادي عدون. (2000). تقنيات مراقبة التسيير تحليل مالي. الجزائر: دار المحمدية العامة.
7. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة. (2009). النظام المحاسبي المالي. الجزائر: موفم للنشر.
8. أمال فريد أوماطة. (2002/2001). تقنية تجميع الحسابات: حالة الشركة القابضة سوناطراك. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، علوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر.
9. مدني بن بلغيث. (2002). إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر. مجلة الباحث(تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية).
10. منير سلامي. (2013/2012). القوائم المالية المدمجة على ضوء المعايير الدولية IFRS. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العلوم التجارية. باتنة: جامعة الحاج لخضر باتنة.
11. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2017). وزارة المالية للجمهورية الجزائرية. المديرية العامة للضرائب.
12. الأمر 96-27. (09 ديسمبر، 1996). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. القانون التجاري، المادة 796، العدد 77.
13. الأمر رقم 75-58. (26 سبتمبر، 1975). القانون المدني المعدل والمتمم. الجزائر.
14. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (25 نوفمبر، 2007). القانون رقم 07-11. النظام المحاسبي المالي، العدد 74. الجزائر.
15. المرسوم التشريعي رقم 93-08. (27 أبريل، 1993). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. القانون التجاري، المادة 796، العدد 27. الجزائر.
16. مرسوم تنفيذي رقم 08-156. (25 نوفمبر، 2011). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، (العدد 27).
17. Ministère De Finance). Juillet , 2006. (Conseil National de la Comptabilité. Projet de Système Comptable Financier.
18. Ministère des finances. (2009, mars 18). finance infos. bulletin mensuel édité par le ministère des finances.