

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	قسم العلوم المالية والمحاسبة
السنة الثانية ماستر: محاسبة وتدقيق	مقياس: محاسبة الشركات المعمقة	أستاذ المقياس: الدكتور صراوي مسراد
السنة الجامعية: 2023/2024م	السداسي: الثالث	فيفري 2024 إلى جوان 2024م

السلسلة الأولى في محاسبة الشركات المعمقة 2:

الجانب النظري:

1. المقصود بتجميع الحسابات:

✓ هي القوائم المالية لمجمع ما معروضة كأنه كيان اقتصادي واحد؛

✓ تجميع القوائم المالية عبارة عن تقنية تسمح بتوحيد الحسابات (Réunir les comptes) لعدد من الشركات (عدد من الفروع والشركة الأم)، 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.

2. متى تكون الشركات ملزمة بتجميع الحسابات: تكون الشركات ملزمة بتجميع الحسابات إذا كان لديها شركات تابعة، وتمارس فيها رقابة أو حقوق التصويت لا تقل عن 20%، فهي ملزمة بتجميع القوائم المالية لكل شركة تابعة، وذلك حسب نسبة المراقبة، أي طريقة تجميع الحسابات ستختلف من شركة تابعة إلى أخرى.

3. تعريف كل من الشركة الأم، المجمع (مجمع الشركات)، الفرع، الشركة التابعة:

✓ تعريف الشركة الأم:

عرفها المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 10 على أنها: "الشركة التي تسيطر على شركة أو أكثر، وبالتالي تصبح لها الإمكانية والقدرة على اتخاذ القرارات الإدارية والتنشغيلية للشركات التابعة، كما أنها تملك غالبية الأسهم للشركات التابعة لها لمدة غير مؤقتة تفوق 12 شهر، وما يميز الشركة الأم عن الشركة القابضة، هو قيام الشركة الأم بالدور الصناعي والتجاري والمالي".

وعرف التشريع الجبائي الجزائري الشركة الأم من خلال المادة 138 مكرر من قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة بأنها: "تكون شركة مسيطرة بامتلاكها أكثر من 90% من رأسمال المجمع، أما شركات الأخرى تكون تابعة لها.

✓ تعريف المجمع:

تطرق القانون الجبائي الجزائري في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لمفهوم مجمع الشركات، بأنه: "كل كيان 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% وأكثر من رأس المال الاجتماعي والذي يكون رأس المال ممتلكا كلياً أو جزئياً من طرف هذه الشركات".

كما يعرف على أنه: "مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا الواحدة عن الأخرى، لكنها في الواقع تخضع لوحدة القرار الاقتصادي".

✓ تعريف الشركات الفرعية:

تختلف الشركات الفرعية عن الشركات التابعة، في كونها لا تمتلك الشخصية المعنوية، ولا الاستقلالية المالية، وهي وكالات فرعية فقط، تم انشاؤها من أجل ضمان توسع النشاط الاقتصادي، والجدول الموالي يوضح الفرق بين الشركات التابعة والشركات الفرعية.

✓ تعريف الشركة التابعة:

يمكن تعريفها على أنها: "الشركة المسيطر عليها من الشركة الأم، وهذا ما يجعلها غير مسؤولة عن قراراتها الإدارية والمالية"، كما تتمتع الشركة التابعة بما يلي:

- الشخصية المعنوية؛
- الذمة المالية المستقلة التي تجمع بين حقوقها والتزاماتها؛
- اسم تجاري خاص بها؛
- عنوان مستقل؛
- هيئات خاصة تتولى مهمة إدارة نشاطها؛
- القيد في السجل التجاري.

كما عرفها المشرع الجزائري في المادة 729 من القانون التجاري لسنة 2007 بأنها: "إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى، تعد الثانية تابعة للأولى".

وعليه فالشركة التابعة هي: "شركة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، وتمارس عليها الشركة الأم السيطرة والرقابة".

4. الإختلاف الجوهرى الموجود بين تعريف القانون الجبائى والقانون التجارى الجزائرى للشركة القابضة:

بالنسبة لتعريف قانون الجبائى الجزائرى للشركة القابضة يختلف اختلافا ظاهرا عن تعريف القانون التجارى الجزائرى لها، على غرار ما لاحظناه من اختلاف فى تعريف فى مجمع الشركات أيضا بينهما. فبالرجوع لنص المادة 138 مكرر من قانون ضرائب مباشرة والرسوم المماثلة، نجد أنها تطلق تسمية الشركة الأم بدل الشركة 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 الشركة التابعة، كما أن هذه الأخيرة لا يجوز لها أن تمتلك أي نسبة من رأسمال الشركة الأم تحت طائلة اقصائها من الاستفادة من النظام الجبائى الخاص بمجمعات الشركات.

لعل ما دفع بالمسرح الجبائى الجزائرى للسير فى هذا الاتجاه هو محاوله تضيق نطاق تطبيق نظام الدمج الجبائى، وحصره فقط على المجمعات التي تربطها روابط اقتصادية متينة، وذلك باشتراكه لنسبة تملك قصوى لا تقل عن 90% من رأسمال الشركة التابعة، كما ان اشتراطه تملك المباشر، كان هدفه تبسيط نظام الدمج الجبائى، وتفادي ما قد يرافق التملك غير المباشر من تعقيدات، بالإضافة إلى الصعوبات التقنية التي قد تنشأ عن المساهمات المتبادلة بين الشركة الأم وشركتها التابعة.

في حين أن المشرع في القانون التجاري الجزائري اشترط أن تمتلك الشركة القابضة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى، أما إذا لم تتجاوز ملكيتها هذا النصاب فتعتبر مساهمة في الشركة التابعة. أو عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسمالها، ويحولها ذلك الحصول على أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة لهذه الشركات التابعة، أو عندما تمتلك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركات، وذلك بموجب اتفاق مع باقي شركاء الآخرين والمساهمين، كما اعتبر الشركة بأنها قابضة، عندما تمتلك في الواقع بموجب حقوق التصويت التي تملكها التحكم في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركات.

وقد أعطى المشرع التجاري حالة أخرى تكون فيها لدينا الشركة القابضة، وذلك عندما تمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء لا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفه مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكبر من جزئها.

الجانب التطبيقي:

التمرين 1:

- ليكن لدينا الهيكل التنظيمي للشركة الأوراس التجارية كما يلي:



المطلوب:

- حدد نسب المراقبة لشركة الأوراس التجارية على باقي الشركات؟
- حدد نوع المراقبة لشركة الأوراس التجارية على باقي الشركات؟
- حدد نسب الفائدة لشركة الأوراس التجارية على باقي الشركات؟

حل التمرين 1:

1. تحديد نسب المراقبة لشركة الأوراس التجارية على باقي الشركات:

- شركة الأوراس التجارية تراقب الشركة 01 بنسبة 80%؛
- شركة الأوراس التجارية تراقب الشركة 02 بنسبة 60%؛
- شركة الأوراس التجارية تطبق من خلال الشركة 01 تأثير بارز على الشركة 03 بنسبة 30%.

2. تحديد نوع المراقبة لشركة الأوراس التجارية على باقي الشركات:

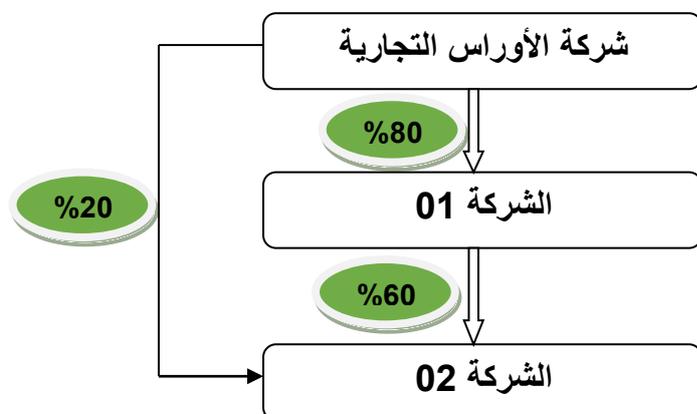
- شركة الأوراس التجارية تراقب بطريقة مباشرة الشركة 01؛
- شركة الأوراس التجارية تراقب بطريقة غير مباشرة الشركة 02؛
- شركة الأوراس التجارية تطبق من خلال الشركة 01 تأثير بارز على الشركة 03 وتراقبها بطريقة غير مباشرة.

3. تحديد نسب الفائدة لشركة الأوراس التجارية على باقي الشركات:

- للشركة 01 هي: 80%، إذن حقوق الأقلية 20%؛
- للشركة 02 هي: $(0,6 \times 0,8) = 48\%$ ؛
- للشركة 03 هي: $(0,3 \times 0,6 \times 0,8) = 14\%$.

التمرين 2:

- ليكن لدينا الهيكل التنظيمي للشركة الأوراس التجارية كما يلي:



المطلوب:

- حدد نسبة المراقبة لشركة الأوراس التجارية على الشركة 02؟

- حدد نسبة الفائدة لشركة الأوراس التجارية على الشركة 02؟

حل التمرين 2:

1. تحديد نسب المراقبة لشركة الأوراس التجارية على الشركة 02:

- نسبة المراقبة المباشرة تقدر بـ 20%؛

- نسبة المراقبة غير المباشرة تقدر بـ 60%؛

- المجموع = 80% .

2. تحديد نسب الفائدة لشركة الأوراس التجارية على الشركة 02:

- نسبة الفائدة المباشرة = 20%؛

- نسبة الفائدة غير المباشرة هي: $(0,6 \times 0,8) \times 100 = 48\%$ ؛

- المجموع = 68% .

حل التمرين الثالث: إكمال الجدول الموالي:

الجدول 01: العلاقة بين طبيعة المراقبة، نسبة المراقبة وطريقة التجميع الحسابات

طبيعة الرقابة	نسبة المراقبة	طريقة التجميع
المراقبة الحصرية	أكثر من 50 %	التجميع الكلي للحسابات
المراقبة المشتركة	50%/50%	التجميع النسبي للحسابات
التأثير البارز	من 20% الى 50%	طريقة التكافؤ للحسابات
لا توجد رقابة	أقل من 20%	لا يوجد التجميع للحسابات

حل التمرين 4:

تحديد نسب المراقبة لكل شركة تابعة من الجدول الموالي:

شركة تابعة 4	شركة تابعة 3	شركة تابعة 2	شركة تابعة 1	الشركات التابعة
15	40	8	20	عدد أصوات الشركة الأم
45	20	42	20	عدد أصوات الشريك الآخر
25%	66,67%	16%	50%	نسبة للشركة الأم على الشركات التابعة = (عدد أصوات الشركة الأم / عدد الأصوات الكلي)
تدخل في التجميع	تدخل في التجميع	لا تدخل	تدخل في التجميع	الشركات التي تدخل في تجميع الحسابات مع الشركة الأم والمستبعدة
طريقة التكافؤ للحسابات	التجميع الكلي للحسابات	لا يوجد تجميع	التجميع النسبي للحسابات	نوع طريقة تجميع الحسابات لكل شركة تابعة غير مستبعدة

علاقة الشركة الأم بالشركة التابعة 2 المستبعدة من التجميع: أنها تستفيد من حصتها من الأرباح، في حالة تحقيق الشركة التابعة 2 للأرباح، وتتحمل معها الخسائر، وذلك بمقدار حصتها في رأسمال هذه الشركة التابعة.

عن أستاذ المقياس:

الدكتور صراوي مراد